

TÜRK MUHASEBE MESLEĞİNİN 30 YILDAKİ GELİŞİMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ (1989-2019)

Arzu Aktaş¹

Güler Güney²

ÖZ

Atatürk, Türk tarihindeki ikinci batılılaşma hareketi kapsamında Cumhuriyet sonrası İktisadi Devlet Teşekkülleri'ni (İDT) kurmuştur. Yavaş yavaş gelişen özel sektör ve işletmecilikle birlikte muhasebeci ihtiyacı gündeme gelmiş ve bu işi disipline edecek çeşitli çalışmalar yapılmıştır. 1989'da gecikmeli olarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Meslek Yasası'yla birlikte Türkiye'de muhasebeciler için örgütlü, unvanlı ve yasal zeminde hakları için mücadele veren bir yapı oluşmuştur. Teknolojik gelişmeler ile birlikte baş döndüren hızla dijitalleşen bir toplum ve globalleşen ekonominin muhasebe mesleğine etkilerini anlamak ve açıklamak yönünden özellikle son 30 yılda gelişen muhasebe kavramlarının tarih ve felsefe ışığında değerlendirilmesi, dijital dönüşüme uyum sağlanması ve mesleğin sürdürülebilirliğine yönelik tartışmalara önemli katkılar sunabilir. Bu çalışma muhasebe mesleğinin gelişimine katkı sağlamak amacıyla Türk muhasebe mesleğinin son 30 yılını incelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Tarihi, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM), Muhasebe Felsefesi, Mali Mühendislik ve Muhasebenin Dijital Dönüşümü

JEL Sınıflandırması: M40, L44.

¹ YMM, YMM Eğitim Komisyonu Sekreteri, arzu.aktas@ymmaktas.com, ORCID ID: 000-0002-7840-7922,

² SMMM, TESMER Sekreteri, guler.guney@ismmmo.org.tr, ORCID ID: 0000-0001-7523-7852.

Atıf (Citation): Aktaş, A., Güney, G. (2023). Türk Muhasebe Mesleğinin 30 Yıldaki Gelişiminin Değerlendirilmesi (1989-2019). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(24), 81-110.

Research Article / Araştırma Makalesi

Geliş Tarihi / Received: 04.12.2020

Revizyon Tarihi / Revised: 11.01.2023

Kabul Tarihi / Accepted: 12.01.2023

EVALUATION OF THE DEVELOPMENT OF TURKISH ACCOUNTING PROFESSION IN 30 YEARS (1989-2019)

ABSTRACT

Atatürk established the Post-Republic Economic State Organizations (İDT) within the scope of the second westernization movement in Turkish history. With the gradually developing private sector and business administration, the need for accountants has come to the fore, and various studies have been carried out to discipline this business. With the Occupational Law No. 3568, which entered into force with a delay in 1989, an organized structure for accountants in Turkey, titled and fighting for their rights on a legal basis, was formed. In terms of understanding and explaining the effects of a rapidly digitalizing society and a globalized economy, the evaluation of accounting concepts that have developed in the last 30 years, especially in the light of history and philosophy, can make essential contributions to the discussions on adapting to digital transformation and the sustainability of the profession. This study examines the last 30 years of the Turkish accounting profession to contribute to the development of the accounting profession.

Key words: Accounting History, Istanbul Chamber of Certified Public Accountants (İCCPA), Accounting Philosophy, Accounting Engineering and Digital Transformation of Accounting.

Jel Classification: M40, L44.

1. GİRİŞ

Türk Muhasebe mesleğinin bugününü ve son 30 yılını sağlıklı değerlendirebilmek için öncelikle bugüne şekil veren sosyo-ekonomik olaylara, işletmecilik tarihine ve muhasebe mesleğinin geçmişine kısaca değinmek faydalı olacaktır.

Bilindiği gibi, Esnaf ve Sanatkârlar Konfederasyonu'nun Osmanlı dönemindeki karşılığı Ahilik ve Lonca Teşkilatları idi. Ahilik Teşkilatı; Anadolu Selçuklu kültüründen Osmanlı'ya geçmiş sosyal, kültürel ve ekonomik özgünlüğü olan mahalle tipi esnaflardan oluşan bir yapıydı. Farklı tebaalar da işe dahil olunca Lonca adıyla örgütlenilmiştir. Osmanlı'daki ekonomik birimlerden olan Lonca Teşkilatı; kapitülasyonlar nedeniyle ekonomisi daha fazla dışa bağımlı hale gelip diğer işletmelerle rekabet edemeyince kapatılmıştır. Bu sistemdeki esnafların işleri babadan oğula geçtiği, daha ziyade küçük işlerle uğraşıldığı için özel sektörü oluşturacak dinamik ve işletmeleri var edecek sermaye birikimi sağlanamamıştır. Yine de Lonca Teşkilatlarının Türk işletmecilik tarihinde önemli bir yeri vardır. (Akbaş, Bozkurt ve Yazıcı, 2018: 165-197)

Osmanlı devlet muhasebesinde daha çok çift yanlı kayıt sistemi olan merdiven yöntemi uygulanıyordu. (Güvemli, O., Güvemli, B., 2018: 8-9) Kar amacı gütmeyen devlet yapısına uyarlanmış merdiven yöntemi haliyle kar hesaplamıyordu. Avrupa'daki ticari gelişmeler ile ticari işletmeciliğin ön plana çıkması ve kara odaklı işletmeciliğin gelişmesine paralel olarak

Luca Pacioli'nin 1494 yılında yazdığı *Geometica* isimli eserinde açıkladığı üzere çift taraflı kayıt yöntemi ticari işletme karını hesaplayabilmekteydi. Osmanlı Ekonomisi fetih ekonomisine dayandığından yeterli sermaye birikimi ve ticaret tecrübesi henüz oluşmamıştı. Bu nedenle işletme karını hesaplayan çift yanlı kayıt sistemini uygulayabilenler; ya öteden beri ticaretle uğraşan gayrimüslimler ya da Avrupa'dan gelen yabancılarla sınırlıydı.

Aslında burada sözü edilen merdiven yöntemi çift yanlı kayıt yönteminin ilk örneklerinden olup ilk kez İlhanlılar tarafından 1300'lü yıllarda yazılan dört kitap ile gündeme gelmiştir. Daha doğru bir deyişle modern muhasebenin başlangıcı sayılan çift taraflı kayıt yöntemi ilk kez 1496 yılında Luca Pacioli'nin *Geometica* kitabında değil bundan 157 yıl önce İlhanlı Devleti muhasebecilerinden Abdullah Ali tarafından 1337 yılında tamamlanan *Saadetname* ve Abdullah ibn Muhammed Kiyâ el-Mâzenderânî tarafından 1363 yılında tamamlanan *Risale-i Felekiyye* (*Kitabus Siyakat*) isimli kitaplarda merdiven yöntemi olarak anlatılmıştır. Buradaki temel fark merdiven yönteminin devlet ekonomisine dayalı sistemde devlet muhasebe sistemi olarak uygulanmış olmasıdır. Ticaretin yaygınlaşması ile ortaya çıkan özel sektörde çift taraflı kayıt mantığı ticaret ekonomisine uygun olarak gelişmiştir.

Osmanlı Devleti Avrupa'daki gelişmeleri takip etmekte, üretim ve ticaretle uğraşan özel sektörün sağladığı refah artışını görmekteydi. Bunu örnek alarak sermaye birikimi sağlamak amacıyla çeşitli hamleler yaptı. 1839 yılı batılılaşmada en büyük mali ve idari reformların yapıldığı dönem oldu. Bu kapsamda kurulan İktisadi Devlet Teşekkülleriyle bu dönemde dokuma, halı, demir gibi zor alanlarda devlet yatırımlarıyla, özel sektöre yardımcı olmak amaçlandı. Ancak 1840'da kurulan Fabrika-yı Humayün başarısız bir girişim olarak tarihe geçti. Zira hukuki altyapı dahil bir çok eksiklikle birlikte çıkılan yolda düzen bir türlü sağlanamamıştı. Muhasebeci, mühendis, işletmeci, hammadde, altyapı ve en önemlisi de ticaretin ihtiyaç duyduğu güven ortamını sağlayan bir ticaret yasası yoktu. (Güvemli, O., Güvemli, B., 2018: 8-9)

Osmanlı Devleti'nde ilk Anonim Şirket (A.Ş.) Napolyon'un yazdığı 'Code De Commerce' tercümesi olan Ticaret Kanunnamesi'ne göre 1851 yılında kurulmuştur. Şirket-i Hayriye; Boğaziçi-İstanbul vapur seferlerini yapan bir deniz işletmeciliğiydi. Tanzimattan sonra ekonominin gelişimi, servet ve sermaye birikimini sağlayacak özel sektörün oluşması ve güç kazanması amacıyla kurulmuştu. Şirketin ilk yıllarında Osmanlı devlet muhasebe kayıt tekniği olan merdiven yöntemi, 1867'den itibaren de Batı'daki uygulama örnek alınarak ilk kez kar hesaplayan çift yanlı kayıt sistemi uygulandı. Şirket-i Hayriye, aktifindeki vapurlar 1945 yılında T.C. Devlet Denizyolları Umum Müdürlüğü'ne devredilinceye kadar 95 yıl ayakta kalabilmiştir. (Şensoy, 2018: 239-265) Osmanlı Devleti'nde Code De Commerce bir süre İslam Hukuku ile birlikte uygulanmıştır. 1879'da devlet muhasebe sisteminde çift yanlı kayıt yöntemine geçilmiş, özel kesimi örgütlemek için de 1882'de İstanbul Ticaret Odası kurulmuştur. 1883'de Hamidiye Ticaret Mektebi açılarak özel sektör için işletmeci yetiştirmeye çalışılmıştır. (Güvemli, 2018:39)

Diğer yandan muhasebe alanında özgün ve önemli çalışmalar da yapılmaktaydı. Agop Zakaryan 1893 yılında Osmanlı tarım işletmeleri ile ilgili yazdığı ve devletten "Mecidi Nişanı" almasını sağlayan "Çiftlik İdaresi" isimli eserde kendi muhasebe uygulamalarını anlatmıştır.

Burada denetim ve envanter yapılırken komşulardan nasıl yardım alınacağını da anlatmıştır. Ayrıca yevmiye defterinin bir sonraki dönem için ‘planlama ve denetim’ aracı olarak kullanılabileceğini göstermiştir. (Yazan, 2018:5-45) Aslında bugün de muhasebe kanıtları olan karar defterleri, imza sirküleri, faaliyet raporları işletmenin tarihini göstermektedir. En basit ifadeyle bile muhasebecinin yazdığı, sadece yasal defter değil aslında, bir ülkenin kurumsal tarihidir. (Güvemli, O., Güvemli, B., 2018: 40-41)

Osmanlı’nın başarısız girişim örneklerindeki eksiklikleri inceleyen ve dikkate alan Atatürk, Cumhuriyet ile birlikte batılılaşmada ikinci büyük hamleyi 1938’de sanayileşme hareketi kapsamında; İktisadi Devlet Teşekküllerini (İDT) kurarak yapmıştır. Buna hazırlık amacıyla 1927’de Sanayi Teşvik Kanunu çıkarılmış ve 1930 yılında Sanayi Kongresi düzenlenmiştir.

Muhasebe mesleğinin mihenk taşı olan 3568 sayılı Meslek yasası 1932’den itibaren 8 kez meclis gündemine gelmesine rağmen 1989’da yasalasabilmiştir. Benzer şekilde piyasalarda sermaye birikiminin ihtiyaç duyduğu güven ortamını sağlayacak denetim mekanizmasının yasal zemini olan Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) da 1981 yılında yürürlüğe girmiştir. Zira daha önceleri işletmelerin finansal tabloları, tekdüzenden ve uygulama birliğinden yoksun şekilde, her işletmenin kendi bilgi, yetenek ve tercihleri ölçüsünde belirledikleri hesap planına göre yapılan muhasebe kayıtlarının çıktısıydı. Bu şekilde hazırlanan finansal tabloların gerçeğe uygunluğunun tarafsız bir şekilde doğrulanması gerekiyordu. Ayrıca işletmeler uzun vadeli fon ve sermaye birikimi sağlayacak yatırım bankalarına değil, daha çok kısa vadeli piyasa aktörlerine ve mali tablo analizinde nisbeten yetersiz sayılabilecek ticari bankalara yöneliyorlardı. Bu da yeterli bir denetimden geçmemiş finansal tablolara bakılarak kredi verilmesine ve piyasadaki diğer yatırımcıların yanlış kararlar almasına neden oluyordu. Böyle bir ortamda “Muhasebe Uzmanlığı”nın önemi yaşanan acı tecrübelerle derinden hissedilmiştir.

Bu bağlamda yaşanan en üzücü örneklerden biri olan HASTAŞ A.Ş. (1969-1982) vakası, muhasebe ve denetim sistemlerine ihtiyacın kavranması açısından önemlidir. Nitekim HASTAŞ A.Ş.’nin hisse senetleri; mevcut yatırımlar ve işletmenin gerçek durumu ile değil hayali bir gelecek vaad edilerek halka satılmıştı. Öyle ki ‘Faaliyet Raporları’ dahi ortakları bilgilendirme amacından uzak, reklam formatındaydı. Yönetimde etkin ve bilgiye vakıf büyük ortakların, sayısı 55.000’lere varan küçük ortakları bilgilendirme düzeyleri yetersizdi. Şirkete uygun bir hesap planı kullanılmaması, zarardayken dahi sahte kar dağıtım yapılarak sermayenin azaltılması yapılan diğer yanlışlardı. Bir diğer sıkıntı; SPK’nın henüz yürürlüğe girmediği 1960-1981 yıllarında, piyasada küçük yatırımcıyı koruyacak gerekli altyapı, kural ve kaideler belirlenmeden hisse satışına müsaade ediliyor olmasıydı. Fizibilite yetersizliği, işletme sermayesi yetersizliği ve yüksek finansman maliyetleri de şirketin batışını kaçınılmaz kılmıştı. Sermaye piyasalarının denetimsizliği, güven kaybı, sermaye piyasalarına giren küçük yatırımcının ve iyi niyetli kurumsal işletmelerin motivasyonunu olumsuz etkilemiştir. Bu olaydan sonra, küçük yatırımcıların tekrar piyasalara güvenmesi ve yönelmesi uzun zaman almış, sermaye ve finans piyasalarının gelişimi gecikmiştir. (Aslan, 2018: 139-161)

Özel sektör; liberal politikalar uygulanan 1950-1980 yıllarında, karma ekonomi politikalarının uygulandığı 1923-1950 döneminden devralınan tecrübelerle birlikte en parlak

dönemini yaşamıştır. Bu dönemde altyapı, güvenlik, askeri amaçlı üretim veya deniz taşımacılığı gibi yatırımlar daha çok devlet, tüketim malları yatırımları ise özel sektör tarafından karşılanmıştır. Özel sektördeki bu hareketlilik işletme ve muhasebe eğitimi almış eleman ihtiyacını artırmıştır. Bu nedenle 1959-1982 yıllarında İktisadi Ticari İlimler Akademilerine bağlı Meslek Yüksek Okulları ile bazı üniversitelere bağlı fakültelerin sayısı artmıştır. Türk özel kesiminin liberal ekonomi içinde işletmeciliği öğrenmeye başladığı bu dönemde işletmecilik ve muhasebe alanında düzenlenen kongrelere de ilginin arttığı gözlenmiştir. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) tarafından ilk kez 1957’de gerçekleştirilen Türkiye Muhasebe Kongrelerinin, mesleğin gelişimi üzerinde önemli etkileri olmuştur. (Güvemli, 2018: 23-58) 1990 yılında kurulan TÜRMOB, 1992’de bayrağı devralarak bu kongrelerin organizasyonuna başarıyla ev sahipliği yapmıştır. (Yontan, 2018:5)

1970’lerde yaşanan döviz darboğazını aşmak için dış satıma yönelen işletmeler zamanla bu konuda uzmanlaşarak; uluslararası piyasalarla iletişim kuran, malını tanıtan, yatırım yapabilen işletmelere dönüştüler. Tabi bunu sağlamak için öncelikle bir başlangıç dövizine gerekliydi. Bunun için Dünya Banka’sına gidilmiştir. 1980’den sonra serbest piyasa ekonomisine geçiş ve dışarıya açılma hareketleriyle birlikte Türkiye’ye yabancı sermayenin girişi hızlanmıştır. Dünya Bankası vereceği borcun geri alma imkanını izlemek için gerekli önlemlerin alınmasını istemiştir. Bu taleple birlikte muhasebe kayıt sistemlerinin önemi ortaya konmuştur. Zira kayıtların çıktısı olan finansal tablolara güvenin tesis edilmesi gerekmektedir. İşte muhasebe mesleğinin gelişiminde en önemli kilometre taşlarından biri olan meslek yasasının kabulüne kadar gidecek süreç böylece ivme kazanmış olacaktı. (Güvemli, O., Güvemli, B., 2018:5-45)

Türkiye’ye gelen uluslararası denetim şirketleri, kayıtların doğruluğunu ve standardizasyonunu sağlamak için muhasebe altyapısının oluşturulması gereğini ortaya koydular. Bu işin disipline edilmesi için gecikmeyle de olsa 1.6.1989 tarihinde 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” çıkarıldı. Böylece 1981 yılında sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenleyip, denetlemek ve sermaye piyasalarında ihtiyaç duyulan güveni temin etmek üzere çıkarılan Sermaye Piyasası Kanunu ile getirilen standart hesap planı ve finansal tablo uygulamaları düzenleme yetkisi mesleğin gerçek sahiplerine, muhasebecilere teslim edilmiş oldu.

3568 sayılı yasanın amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmektir. Böylece “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavir Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği-TÜRMOB”un kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimiyle organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemek amacıyla meslek mensuplarını; üç unvan altında yetkilendirmiştir.

Meslek yasasının yürürlüğe girmesiyle bu tarihe kadar denetim işlevini yapan Türk ve yabancı denetim şirketlerinin dikkate aldığı mevcut SPK düzenlemeleri yerine, 1.1.1994

tarihinden geçerli olmak üzere Muhasebe Meslek Yasası çerçevesinde Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) ve işleyişi konularında 1 nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yayınlanmıştır. TDHP ile işletmelerin keyfi muhasebe uygulamaları bir yana bırakılarak uygulama birliği sağlanmıştır. 1990'lı yıllar, başta dünyanın en güçlü meslek odalarından biri haline gelen İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası-İSMMM olmak üzere Türkiye'de diğer meslek odaları ve bunların çatı örgütü TÜRMOB'un kurulduğu yıllar olmuştur. 1980-1990'lı yıllarda uluslararası boyuta taşınan Türk işletmeleri dışa açılma sürecini 20 yılda başarmıştır. Türkiye'yi dünyadaki gelişmelere paralel küreselleşmeye hazır duruma getirme çabaları sonucunda 2012 yılında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu yasalaşmıştır. (Güvemli, O., Güvemli, B., 2018: 5-45)

2. TÜRKİYE'DE BÖLGESEL FARKLILIKLAR, SOSYO-EKONOMİK YAPI VE DEMOGRAFİK UNSURLARIN MUHASEBE MESLEĞİNE ETKİLERİ

Sosyolojinin ve iktisadın öncülerinden kabul edilen 14. yüzyıl düşünürü İbn-i Haldun'un zamanları aşan 'coğrafya kaderdir' tespiti; bölge veya şehir farklılıklarının toplumlara, ekonomik gelişmişlik düzeylerine, yaşam tarzlarına ve kültürlerine nasıl etki ettiğini anlatır. Bu söz ile kastedilen konular genel olarak politik coğrafyanın alanına girer. Ülkelerin gelişmişlik düzeyleri açısından ele alındığında, hangi iklim kuşağında olduğunuz, yörenizde hangi doğal kaynaklara yakın bulunduğunuz, denize ve üzerinde taşımacılık yapılabilen akarsulara ne kadar yakın olduğunuz, ticari yollara yakınlığınız, yörenizde hangi hayvan çeşitlerinin bulunduğu, hangi başka kültürler ile etkileşimde olduğunuz, komşularınızın kimler olduğu, dağlar veya başka yer şekilleri ile ne kadar korunaklı bir yerde yaşadığınız gibi pek çok parametreyi kapsar. Ancak bütüncül bir bakış açısıyla 'neden Amerikalılar Avrupa'yı keşfetmedi de "Avrupalılar Amerika'yı keşfetti, bir de üstüne istila etti?' sorusuna yanıtlar verebilirsiniz.

Muhasebe mesleğinin ekonomi politikaları ve yasal düzenlemeler yanısıra sosyal, demografik olgular ile bölgesel farklılıklardan etkilendiği gözlenmektedir. Mesleğin gelişimini daha iyi kavramak açısından bu etkenlerin mesleğin hizmet kalitesini, sunumunu, istihdam düzeyini ve beklentileri nasıl etkilediğinin değerlendirilmesinin mesleğin geleceğine ve geliştirilmesi çalışmalarına önemli katkı sunacağı düşünülmektedir.

2.1. Kente Göç Nedeniyle Oluşan Nüfus, Eğitim Gibi Demografik ve Sosyolojik Yapı Değişikliklerinin Muhasebe Mesleğine Etkileri

Köyden kente göç olgusunun beraberinde getirdiği nüfus yoğunluğu, yaş, cinsiyet gibi kırılımları da içeren demografik özelliklerin yanı sıra eğitim ve yabancı dil olanakları açısından sahip olunan imkanlar muhasebeci kimliğini ve muhasebe kültürünü etkilemektedir. Kent yaşamında işgücüne daha fazla oranda katılmak durumunda olan kadınların muhasebe mesleğine taleplerinin de arttığı gözlenmiştir. Özellikle İSMMM'da kayıtlı kadın meslek mensubu sayısının %30'ların üzerine çıkması önemli bir orana ulaşıldığını göstermektedir. Bunda mesleğin daha çok bilgiye dayalı olması ve çok ağır bir bedensel çalışma gerektirmemesinin etkili olduğu söylenebilir. Dahası uzaktan çalışma yöntemiyle de icra

edilmesi teknik olarak mümkün olan, dolayısıyla içinde bulunduğu ataerkil sosyo-kültürel yapı içerisinde hem anne hem de ev ile ilgili görevleri yüklenen kadınlar tarafından daha fazla tercih edilen bir iş olarak görülmeye başlanmıştır. Zira teknolojik gelişmeler ve dijitalleşme tüm iş kollarını dönüştürmektedir. Dünyanın herhangi bir yerinden diğer ülkesindeki herhangi bir yerine hizmet verilebilmesi muhasebe mesleğinin danışmanlık boyutunun icrasında da önemli değişiklikleri gündeme getirmiştir. Yaşanan dijital dönüşümün dikkate alınarak meslek yasasında “uzaktan çalışma ve home office” olanaklarının mesleki kaliteyi nasıl etkileyeceği hususuyla birlikte yeniden değerlendirilmesi yararlı olacaktır.

İktisat kitaplarında gelir dağılımını etkileyen faktörler arasında ‘yaş’ kriterinin öne çıktığını görürüz. Muhasebe mesleği, hizmet esaslı olduğundan ‘bedenen’ ve ‘zihinsel olarak’ uğraş gerektirir. Ancak bu temponun uzunca bir süre aynı doğrultuda devam ettirilebilmesi kolay değildir. Her geçen gün katma değeri düşen bu iki temel sermayenin, rutin angaryadan bir üst aşama olan ‘analiz ve yorum’ çizgisine taşınmadığı görülmektedir. Nitekim yaşanan teknolojik gelişmeler sonucu angarya denilen; belli kurumlara istatistiki bilgi sunumu ile mesleğin geleneksel metodu içinde yer alan; veri girişi, kayıt, beyan ve raporlama gibi aslında otomasyon içinde olması gereken bu işlemlere; ‘muhasebe kavramları’ konusunu incelerken detaylıca değinileceği gibi; yapay zeka muhasebe yazılımlarıyla, bulut sistemleriyle ve topyekün yaşanacak dijital dönüşümle yakın gelecekte ihtiyaç kalmayacağı öngörülmektedir. Bununla birlikte işin asıl zor kısmı yani muhasebe sisteminde üretilen verinin yorumlanmasının gündeme geleceği düşünülmektedir. Bu durum çok daha kalifiye donanım, bilgi, analiz yeteneği ve düşünsel faaliyet olan ‘felsefe’yi tekrar gündeme getirecektir. Diğer yandan toplumun, kamu yararı gözeterek işletmelere yön veren, danışmanlık yapan, aydın kesimi olan muhasebecileri için bedensel ve zihinsel yıpranmanın karşılığı olan “beyin amortismanı” yoluyla vergi indirimi imkanı getirilebilir. Ya da beyin teri döken muhasebecilere özel bir meslek sandığı oluşturulmasının, yaşla birlikte azalan gelirin telafisine yardımcı olacağı düşünülmektedir. Zira, aydınları ek iş yapan toplumlar, karanlığa mahkumdur. (Yaz, 2014: 177)

Meslek odalarının büyüklüğü ve gücü, buldukları ilin veya bölgenin sosyo-ekonomik yapısından, nüfus ve diğer özelliklerinden etkilenmektedir. Küçük meslek odalarında üye sayılarının azlığı nedeniyle asgari ve kısıtlı imkanlar söz konusu olabiliyorken nispeten büyük kentlerdeki meslek odalarında hem bulunulan hinterlandın gelişmişliği hem de üye sayılarının çokluğuna bağlı olarak daha güçlü bir yapı oluşturulabilmektedir. Bu nedenle verilen sürekli mesleki eğitimler, oda faaliyetleri, düzenlenen sempozyum, panel ve benzeri etkinlikler, yurtdışında temsil gücü ve uluslararası ilişkilerinin üyelerine sağladığı avantajların mesleki kaliteye yansımalarının farklı olacağı öngörülmektedir.

Artan nüfusla beraber mesleğe girişlerin ve dolayısıyla ruhsatlı meslek mensubu sayısının da artması örgütlü gücü büyüten bir unsur olarak dikkati çekmektedir. Ayrıca bu yoğun girişler genç meslektaş oranını da artırmaktadır. Mesleğe girişi kontrol edilemeyen ruhsatsız meslek mensuplarıyla da birlikte zaten var olan istihdam sorununun arttığı gözlenmektedir. Zira muhasebecilerin sayısındaki artış hızı mesleğin icra edilebileceği işletme sayısının artış hızını aşmaktadır. Bunun ekonomiye yansımalarının ise haksız rekabette artış ve kalitede düşüşe neden olduğu görülmektedir. Ancak gelişen teknolojiye paralel ortaya çıkan farklı uzmanlıklar ve iş alanlarıyla birlikte istihdam olanakları artırılarak yeni bir denge kurulacağı düşünülmektedir.

Aksi halde düşük kalitede hizmet ve haksız rekabet nedeniyle meslek mensuplarının toplam başarısı, gelirleri, iş yaşam dengeleri ve artan kayıt dışı ekonomiyle de birlikte toplamda ülke refahının olumsuz etkilenmesi kaçınılmazdır. Bu yönüyle TÜRMOB'un 13.12.2013'de aldığı "Muhasebe Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri İçin İşyeri, Hizmet ve Kalite Güvence İlke ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı"nın ile Avrupa Birliği fonlarıyla oluşturulan "Haksız Rekabet Yazılımı"nın uygulamada birtakım zorluklar ve itirazlarla karşılaşmasına rağmen mesleğin gelişimi ve etik değerler açısından önemli katkılar sağladığı görülmektedir. Zira yasal olmayan uygulamaların önüne geçilmesi, kayıt dışı uygulamalar ve haksız rekabetin azaltılması ancak böyle mümkün olacaktır. Diğer yandan Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) elektronik uygulamalarıyla meslek mensuplarının kayıt ve beyan görevlerini de yavaş yavaş elektronik ortama taşımaktadır. Ayrıca işletmelerin düzenlediği tüm belgelerin elektronik uygulamalar kapsamına dahil edilmesiyle de ekonomiyi tümüyle kayıt içine alarak veri analizine dayalı elektronik denetime imkan verilmesi amaçlanmaktadır. Böylece meslek mensuplarının kayıt, beyan gibi rutin işler yerine katma değeri yüksek yeni danışmanlık ve uzmanlık alanlarına yönelerek verecekleri hizmetin kalitesinin artacağı öngörülmektedir.

2.2. Türkiye'deki Bölge ve Şehirlerde Mevcut Geçim Kaynakları ile Devlet Teşvik ve Yatırımlarıyla Şekillenen Ekonomik Yapı Farklılıklarının Muhasebe Mesleğine ve Kayıt Kültürüne Etkisi

Türkiye ekonomisini coğrafi yapısı özelinde incelediğimizde; bazı bölgelerinde sınır ticareti yapılırken bazı bölgelerinde tarım ve hayvancılık, turizm, sanayi gibi farklı geçim kaynakları dikkati çekmektedir. Kalkınma ve stratejik amaçlarla kurulan teknoparklar, serbest bölgeler, organize sanayi bölgeleri bulunduğu bölgenin ekonomik gelişimini etkileyen ve bölge farklılıklarını dengelemeye çalışan yapılardır. Bu yapılar, buldukları bölgede sektörleri, işletmeleri, işletme biçimlerini, sermaye yapılarını, kullanılan teknolojiyi, vergi teşviklerini, her türlü devlet yardımlarını, nihayetinde uygulanması gereken muhasebe standartlarını, raporlama ve maliyet sistemlerini de kapsayan mevzuatı şekillendirmektedir. Bu etmenlere göre farklılaşan ekonomik yapılarda iş gören muhasebe meslek mensuplarından beklenen fayda, bilgi ve donanım düzeyine paralel olarak mesleki gelişim düzeyleri önemli ölçüde farklılaşmaktadır. Türkiye'deki bölge farklılıklarının muhasebe mesleğini ve verilen hizmetin kalitesinin ne yönde etkilendiği irdelenmeye değer bir husustur. Nitekim muhasebe mesleğinin gelişiminin ve hizmet kalitesinin işletmenin tabi olduğu mevzuattan faaliyetlerine, yer aldığı sektörden bulunduğu bölgeye, raporlama türüne ve raporlama yapılan paydaşların niteliğine göre farklılaştığı görülmektedir.

Örneğin; İstanbul ve İzmir iki liman şehri olarak antik çağlardan bu yana ticaretin merkezi olarak gelişmiş kent özelliklerine sahiptirler. Ankara ise tiftik geçisi ile ticaret merkezi olmayı başarmıştır. (bkz. Tiftikbirlik Hakkında) Türkiye'nin başkenti seçilmesinin tek nedeni haritadaki konumu değildir. Bununla birlikte dünyada "Ankara Keçisi" adıyla anılmayı başaran tiftik geçisinden elde edilen kazanç günümüzde oldukça azalmıştır. Diğer yandan Gaziantep, Ankara iliyle ihracatta zaman zaman yer değiştiren bir ivmeye sahip, yoğun olarak organize sanayi bölgeleri ekseninde üretim yapan bir ilimizdir. Büyük ve gelişmiş bölgelerde ya da illerdeki gelişmişlik düzeyi ve yapı farklılıklarıyla birlikte işlemlerin hacmi ve karmaşıklığının muhasebe sistemlerine yansımaları küçük işletmelerin yoğun olduğu illerdekine göre daha

komplike olmaktadır. Daha açık bir deyişle büyük illerde muhasebeci profilinde, muhasebe meslek odalarının faaliyetlerine duyarlılık ve nihayetinde muhasebe kayıt kültürü görece olarak değişkenlik göstermektedir. Nitekim İstanbul SMMM Odası başta olmak üzere Ankara ve İzmir SMMM Odaları buldukları coğrafya, sahip oldukları ekonomik olanaklar ve demografik birçok unsurdan etkilenerek ülkenin güçlü odalarına dönüşmüşlerdir.

Sanayi ve ticaret bölgesi olarak bilinen Sakarya, Düzce, Kocaeli, Bursa ile Tekirdağ, Edirne, Kırklareli, Karaman gibi illerimizde büyük fabrikaların veya stratejik yatırımların varlığı nedeniyle işsizlik oranının düşüklüğü dikkat çekmektedir. Diğer yandan genel işsizliğin düşük olduğu benzer illerde muhasebe meslek mensuplarının istihdam olanaklarının arttığı ve yapılan işin niteliğinin daha fazla kalifikasyon gerektirdiği gözlenmektedir. TÜRMOB-TESMER İstanbul Şubesi tarafından ülkenin çeşitli illerinde verilen eğitimlerde eğitimcilerle yöneltilen soruların niteliği, gerek ildeki örgüt yöneticilerinin gerekse meslek mensuplarının ifadeleri, sunulan muhasebe hizmetinin niteliğini, kayıt kültürünü, denetimini, donanım yeterliliklerini yansıtan önemli bilgi ve kanıtlar sunmaktadır. Türkiye'deki meslek mensuplarının donanım, bilgi, tecrübe düzeyleri homojenlik gösterir mi? Bunun standardizasyonu gerekli midir? Gerekliyse nasıl sağlanabilir? Bir yandan bu sorularla durumu analiz etmeye çalışırken diğer yandan TÜRMOB'un farklı bölge ve şehirlerde kurulu odalarının ülke çapında alınan tüm kararlara katılımını sağlamaya yönelik olarak düzenlediği 'Bölge Odaları Toplantıları' ile uygulama birliği sağlamaya çalıştığı görülmektedir. Bu yöntem benzer yapıdaki üst birlikler için başarılı bir rol model olarak öne sürülebilir.

2.3. Türkiye'deki Bölge ve Şehirlerde Farklı Vergi Uygulamaları ve Denetim Kaygısının, Kayıtdışı Ekonomiye ve Muhasebe Mesleğine Yansımaları

İşletmeler ekonominin temel yapı taşları olup, belli hammaddelerin işlenerek mamul hale getirilmesi veya vatandaşa sunulan çeşitli hizmetler ana faaliyet konularıdır. Bu tür ticari faaliyetlerin sonrasında elde edilen gelirin ülke giderleri için ayrılması gereken kısmı vergiyi oluşturur. İşletmelerin ve yöneticilerinin daha fazla kar elde etme güdüsüyle vergi vermekten kaçması ve/veya kaçınması kayıt dışı ekonomiye sebep olmaktadır. Kayıt dışı ekonomi gelirin vergilendirilemeyen kısmıdır. Tahmini oldukça güç olan kayıt dışı ekonomi, milli muhasebe kayıtlarında yer almayan ve GSMH büyüklüklerine yansımaya alanları kapsamaktadır. Beyan edilmeyen gayrimenkul gelirleri, faturasız ve/veya ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlenmeden gerçekleştirilen satışlar ve benzeri birçok gelir tipi örnek olarak gösterilebilir.

Mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri reaksiyon, vergileme karşısında sergiledikleri tutuma göre değişir. Bunu ise adalet, vergi baskısı, vergi zihniyeti ve vergi ahlakı gibi unsurlar belirler. Adaletsiz vergileme gönüllü uyumun bozulmasına sebep olur. Sık çıkan vergi afları yükümlülerin vergi ödeme gayretlerini azaltır. Bunun en hafif etkisi bile vergi ödeme bilinci ve alışkanlığını zedelemektedir. Çünkü bu durum vergi ödeyenler aleyhine rekabet üstünlüğüne neden olmakta ve kayıtdışı ekonomiyi özendirilmektedir. Kayıtdışı ekonomiyi tetikleyen nedenlerden biri de gelir dağılımındaki adaletsizliktir. Enflasyonist ortamlarda bir yandan maliyetler üzerinde baskı oluşurken diğer yandan gelirlerin fiktif olarak artması ve yüksek vergi dilimlerine girilmesi söz konusudur. Bu durum rekabet gücü düşen işletmelerin kayıtdışına yönelmesinde bir başka etmendir. Yüksek ticaret hacmine sahip 5-6 çalışanı olan tüccarların dahi basit usülden yararlandığı örneklere rastlanması, kayıtdışı ekonominin boyutlarını ortaya

koymaktadır. Bir asgari ücretliden bile daha düşük vergi ödeyerek adaletsizliğe neden olan bu gibi durumların aydınlatılması, kamu hizmeti vermekte olan muhasebeciler için de vicdan muhasebesinin bir gereğidir.

Diğer yandan uluslararası sermaye ile kurulan veya yabancı ortaklı işletmelerdeki muhasebe uygulamaları daha fazla disiplin, uluslararası uygulamalara hakimiyet, bilgi, donanım, yabancı dil ve tecrübe gerektirmektedir. Bu noktada kır veya kent ayırımı yapmak her zaman sağlıklı bir ölçüt olmayabilir. Zira taşra denilen bazı bölgelere yapılan tek bir stratejik veya büyük yatırımla bile çok ciddi bir istihdam olanağı sağlanabilmektedir. Bunun doğal yansıması olarak kalifiye muhasebeci ihtiyacı da artmaktadır. Taşra kentlerde kamu kuruluşları ve mükellefler arasında zamanla ve doğal olarak gelişen güvene dayalı yakın ilişkiler nedeniyle denetim kaygısının büyük kentlere göre daha düşük olduğu söylenebilir. Buna bağlı olarak; muhasebe kayıtlarında ve beyannamelerde veya diğer rutin uygulamalarda bazı detayları içermeyen torba hesapların yaygın olarak kullanılması ve işlemlerin daha düz bir mantıkla yürütülmesi gibi bir eğilime rastlanmaktadır. Sonuç olarak ekonomisi, geliri, harcaması, ödeyeceği vergisi çok karışık hesaplara dayalı olmayan küçük işletmelerin yoğun olduğu bölgelerde, vergi denetimi baskısının nisbeten az hissedildiği görülmektedir.

3. TEKNOLOJİK GELİŞMELER VE FELSEFE IŞIĞINDA MUHASEBE MESLEĞİNDEKİ KAVRAMLARIN TARİHSEL YOLCULUĞU

Muhasebe mesleğinin son 30 yılını sağlıklı değerlendirebilmek için; özellikle bu dönemde oluşan ve mesleği çeşitli şekillerde etkilemeye devam eden, gelecekte de yön vermesi beklenen kavramlar ile bunlardan türeyen kurumların üzerinde durulması yararlı olacaktır. Bunlardan önemli görülerek seçilenlerin bazıları aşağıda açıklanmıştır.

3.1. Muhasebe Felsefesi

‘Muhasebe’ ve ‘Felsefe’ kelimelerini ilk kez yan yana getirerek muhasebe üzerine Goethe’nin ‘*Eylem kolaydır, düşünmek zordur*’ ifadesinde yerini bulan düşünme eylemini, Aristoteles’in ‘*tanrısal makama en yakın olan eylem*’ olarak nitelediği düşünme etkinliğiyle birlikte ele alan kavramdır. (Yaz, 2014: 26-27) ‘Muhasebe Felsefesi’ kavramı, muhasebe mesleğinde düşünsel anlamda daha önce söylenmeyenleri söyleyen bir kavram olarak literatüre kazandırılmıştır.

Tüm dünyada muhasebeyi tanımlayan ‘account’ kelimesi ‘action-işlem’ ve ‘count-saymak’ kelimelerinin birleşiminden oluşmuştur. Yani muhasebe en temel anlamıyla finansal işlemleri saymaktır. Felsefe sözcüğünün ilk anlamı ise bilgeliğin sevgisi demektir. Bilgelik, bilgi peşine düşme, her türlü bilgiyi elde etmeyi amaçlama, tüm bilgiye sahip olma yolculuğu anlamına gelir. Bilge de bu yolda olan demektir. Felsefe akla dayalı bir faaliyettir. İnsanın içinde bulunduğu evreni ve onun içinde cereyan eden olayları anlayıp açıklamaya çalışırken kullandığı ana gücü akıldır. (Yaz, 2013)

Dünyadaki örneklerinden yaklaşık yüz yıl sonra ve Türkiye’de ilk kez 2013 yılında SMMM. Dursun Ali Yaz tarafından kaleme alınan ve kitaplaştırılan makaleler ile aynı adı

taşıyan ‘Muhasebe Felsefesi’ kavramı muhasebe mesleğine bakışı kökünden değiştirip yepyeni bir tanışıklığa neden olmaktadır. Türkiye’de muhasebe öğrencilerine Akdeniz ve Sakarya Üniversitesi gibi bazı üniversitelerde lisans, yüksek lisans ve doktora programlarında okutulan bu kavram, ülkede geleneksel muhasebe eğitiminde tıkanıklığın önünü açan ve parlatan bir model olarak dikkati çekmektedir. Çünkü üniversite yıllarında işin teorik kısmını öğrenmiş ancak uygulama yönü eksik bilgilerle sahaya çıkılmaktadır. Oysa muhasebeyi enine boyuna farklı boyutlarıyla ele alıp, teori ve uygulamanın bir adım ötesine taşıyarak üzerine çok yoğun ve çok yönlü bir düşünme eylemi olan felsefe konulduğunda muhasebecinin işletmeye yön vermesi kolaylaşacaktır.

Zira hayatın her alanında ihtiyaç duyacağımız sürekli bir düşünsel arayış olan felsefe; bilineni yeniden sorgulamak; bilinmeyen ise durup dinlenmeden soruşturmak, araştırıp bulmaktır. İnsana özgü herşey felsefenin konusuna girer. Bu nedenle herkese özellikle de vergiciliğe ve yine yaptığı her işte kendini ifade etmeye çalışan muhasebecilere de zaruri olarak gereklidir. (Yaz, 2014: 20)

Muhasebe ve vergi kavramları arasında birbiri ile iç içe geçmiş güçlü ve köklü bir ilişki vardır. Vergi kanunlarının yönlendirmesi olmadan muhasebe işlemi yapılamayacağı gibi, muhasebe işlemi olmadan, üzerinden vergi alınacak bir matraha ulaşmak kara mizahtır. Eğer ‘muhasebe bilimi’, araba kullanmak olsaydı; ‘vergi mevzuatı’ da trafik işaretleri olurdu herhalde. En küçük muhasebe fişi, okyanusu oluşturan damlalar misali önce tüm şirketlerin, sonra ülkelerin ve en sonunda dünyanın mali tablolarının, gayri safi milli hâsıla rakamlarının oluşmasını sağlamaktadır. Bu yüzden muhasebe, gelişmiş ülkelerde ciddiye alınan bir bilim dalıdır. (Yaz, 2014: 114)

Meslek mensuplarının bir özeleştiri yapmaları gerekirse; mesleğin özüne hakimiyet hususunda önemli eksiklikler olduğu söylenebilir. Zira, muhasebe iş ve işlemlerine dayanak olan bazı temel kanun maddelerinin ve kavramlarının dahi karıştırıldığı görülmektedir. Bu kavramlar hakkında ciddi bir soruyla karşılaşana kadar, üzerinde hiç düşünülmediği, tam olarak anlaşılmadığı ve bu kısır bilgiyle kaliteli hizmet verilmesinin mümkün olmadığı ortadadır. Bu tıpkı bir doktorun kalbin, ciğerin ya da midenin yerini bilmeden hasta kabul etmesi gibi bir durumdur. Böyle bir doktora sağlığını emanet edebilecek kaç cesur yürek vardır? Daha açık bir ifadeyle; örneğin maaş ve ücret arasındaki fark hiç sorgulanmamış, yıllarca maaşa ücret muamelesi yapılmıştır. Oysa maaş ‘iaşe’ kelimesinden türeyip Osmanlı Devleti’nde işe başlamadan önce kişinin ‘beslenme ve bakım gibi’ ihtiyaçlarını karşılaması için yapılan ödemedir. Ücret ise ‘ecir’ kelimesinden türeyen ve ecrin yani emeğin karşılığı olarak çalıştıktan sonra ödenen bedel anlamına gelmektedir. Bu kadar aynı sanılan iki kavram arasında bile kocaman bir ‘vade farkı’ vardır. (Yaz, 2011: 41) Ya da sürekli birbiri yerine kullanılan ve sürekli karıştırılan ‘harcama, gider ve maliyet’ kavramları hakkında yeterince düşünmemenin bedeli maliyet muhasebesi yönetiminde geri kalmak olmuştur. Mülakatlarda miktar dengesini, hatta bordro tahakkunu bilmeyen mali müşavirlere rastlanması bunun en acı kanıtlarından biridir.

Meslek mensuplarının bir kısmının en basitinden ‘gecikme zammı ve gecikme faizi’ arasındaki farkı ya da ‘istisna ve muafiyetin’ ne olduğunu bir türlü ayıramadıkları gibi,

kavramlara hakimiyet eliyle müşterilerine sağlayacakları katma değerden ve alacakları payeden habersiz şekilde angaryalardan şikayet ettikleri görülmektedir. Angarya konusu aslında mesleğin ciddi sıkıntılarından olup, muhasebecilerin kendilerini mesleki anlamda dahi geliştirmelerini güçleştiren, karşılığı alınamayan bir yük olmaya devam ettiği sürece mesleğin hak ettiği değer tartışma konusu olmaya devam edeceği düşünülmektedir. Bu nedenle 'angarya' konusu birçok yönüyle ele alınıp ayrıca değerlendirilebilir. Zira bu noktada muhasebe meslek yasasında ciddi bir eksiklik olan 'mücbir sebep' konusunun da gündeme getirilmesi kaçınılmaz olmuş ancak COVID-19 pandemisinin etkisiyle gerekli düzenlemeler yapılabilmektedir. Meslek mensubunun vefatı halinde dahi beyannamenin nasıl verileceği hususunun günlük çözümlerle yürütülmeye çalışılması, net bir düzenleme olmayışı önemli bir eksikliktir. Yetkili mercilerin gerekli çalışmalarını büyük bir titizlikle yürüttüğü bilinmekle beraber son günlerde artan meslek mensubu vefatlarının da dikkate alınarak 'angarya' konularının çözümünün hızlandırılması ve tüm meslek mensuplarının bu eksikliği her platformda yasa düzenleyicilere hatırlatarak konuyu gündemde tutmaları ve böylece meslek örgütüne destek olmaları gerekmektedir.

Türkiye'de temelden başlayan yerleşik ezberci eğitim sisteminin makus sonucu olarak; okul yıllarında sadece teorisi öğrenilmiş, uygulamada ise kayıt yapma gayesi dışında hesap ve kavramların ne olduğu, ne işe yaradığı, neyi amaçladığı üzerinde fazla durulmamıştır. Kısacası muhasebenin temel dayanak noktası olan felsefesi göz ardı edilmiştir. Türk toplumu olarak kitaplara ne kadar uzak kaldığımızı ortaya koyan dünya istatistikleri bu tabloyu daha iyi açıklamaktadır. Zira insan kelimeler olmadan düşünemez. Ve zengin kelime dağarcığının ancak kitap okuma alışkanlığı ile elde edilebildiği bilinen bir gerçektir. Bu gerçekten hareketle felsefe ve psikoloji derslerinin ilkokuldan itibaren okutulması elzem görülen bir husustur. Nihayetinde teori ve uygulamalar arasına sıkışmış zihinler felsefenin ışığıyla bunları bir potada eritecek ve hayata geçirebilecekleri bir yönleme evirebileceklerdir.

Galilei'nin dediği gibi, ölçülemeyen hiçbir şeyin bilimi yapılamazken, tanımı üzerinde uzlaşma olmaması bir yana, kaç alt bölüme ayrıldığı hususunda bile akademik çevrelerin mutabakata varamadığı bir meslek olan muhasebenin bilim haline nasıl getirileceği düşünmeye değer bir husustur. İktisâdi açıdan ileri ülkelerde muhasebeci saygı görür; iktisâdi açıdan geri ve gelişmekte olan ülkelerde ise muhasebe ilgi görmez. Örneğin Türkiye'de muhasebe mesleğine değer ve saygınlık kazandırmak ve bir yandan da mesleği disipline ederek kalitesini artırmak için mali müşavir, yeminli mali müşavir gibi unvanlar gerekli görülmüştür. (Yaz, 2014: 25)

Kişisel felsefesini belirlememiş insanların tutum ve davranışlarını toplumsal dayatmalar belirler. Kendi yaşam tarzı yoktur. Kendi ruhuna yabancıdır. Bu ekseninde yaşayan bireyler mutsuzdur, verimsizdir. Yine bu ekseninde faaliyet gösteren kurumlar, günü birlik veya genel geçer çözümlere odaklanmıştır. Kurumun idealleri soyuttur. Kurum, üyelerine ve onların beklentilerine yabancıdır. (Yaz, 2014: 21-22) Başarılı iş adamları, kaliteli muhasebe ekibine sahip olmanın parayla ölçülemeyeceğini, şirketinin sürdürülebilir ömre sahip olmasının; mali ve finansal riskleri ortadan kaldıracak bir muhasebe ekibiyle mümkün olabileceğini iyi bilmektedirler. Zira muhasebe servisine değer veren işletmelerin sürdürülebilir başarılarıyla, seçkin liglerde yer almaları tesadüf değildir. (Yaz, 2014: 127)

Filozof; araştırdığı bir konu, üstünde düşündüğü bir problem hakkında, ‘*Bu ne işe yarar?*’ diye sorarak çalışmaya başlamaz; o, ‘*Buradan doğru bilgiye nasıl ulaşırım?*’ diye sorarak araştırmaya koyulur. (Yaz, 2014: 29) Örneğin bir bardak çayı bile tadıyla içebilmek için öncesinde birileri mutlaka bunun felsefesini yapmış olmalıdır. Zira çayın lezzeti, demini nasıl alacağının bilgisi insanlara hazır verilmemiştir. Problemin bulunmadığı yerde felsefe de yoktur. Hoş bulunmasa da muhasebe mesleğinin sorunları hiç bitmeyecektir. Aksi halde durmuş bir yaşam söz konusu olurdu. Bu sevimsiz kural tüm meslek ve idarî yapılar için de geçerlidir. (Yaz, 2014: 26-29)

Yazı yokken hesap vardı, yine yazı yokken düşünme vardı. Fakat son üç yüz yılda başta düşünme yeteneği olan felsefe, beraberinde ekonomik hayatın refleksi olan muhasebe günlük hayattan bilinçli bir şekilde çıkarıldı. Sonuç ortadadır. Özetle; muhasebenin ‘boş işler’, felsefenin ‘boş laflar’a işaret ettiği toplulukların içine düştüğü başıboşluk tesadüf değildir. Daha yalın ve mesleki açıdan ifade edildiğinde; hangi ekonomik ve politik temeller üzerine düşünülürse düşünülün, muhasebe ve felsefe kelimeleri barıştırılmıyor ise; acı duymaya devam edilecektir. (Yaz, 2014: 11-13)

3.2. Dünyada ve Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması

Sürdürülebilirlik; insanoğlu tarafından kurulan dünyanın, kendisine ve kendi varlığını destekleyen diğer canlılara bir yaşam alanı olarak hizmet eden gezegenin sahip olduğu kabiliyetlerin körelmesi hatta yok edilmesinin önüne geçme çabası olarak tanımlanabilir. Bir nevi, ‘*Bona diagnosis, bona curatio*’ yani ‘doğru teşhis, doğru ilaç’ düsturunu esas alan genç bilim dallarından biridir. (Yaz, 2012: 334)

Sürdürülebilir Gelecek; bugünün ihtiyaçlarını geleceğin kaynaklarını tüketmeden karşılamanın asaleti üzerine inşa edilebilirken, sadece çocukları değil ondan sonraki nesilleri de dikkate alan bir incelik gerektirir. Son 30 yılda bilimsel çerçevesi, raporlama ve denetim standartları oluşturularak ekonomik kalkınmanın yeni paradigması ve global şirketlerin iş modeli haline gelmiştir. Sürdürülebilirliğin tanımında, sürdürülebilirliğe dayalı kalkınma modelinin tasarlanmasında ve yönetişimin sağlanmasında güneşin doğduğu yer anlamına gelen Anadolu ve onun kardeşi Trakya’yı içine alan bu topraklardan özgün ve değerli fikirlerin çıkmaması olası değildir. Kadim ve modern birikime sahip Türkiye ve onun bilim insanları, insanlığı yüceltmek ve mutlu kılmak için bu genç disipline belki de en çok katkı yapabilecek devlet ve camiadır. (Yaz, 2012: 334)

Dünyada Sürdürülebilirlik Raporlaması

Başlangıçta, sanayi şirketlerinin çevreye verdiği zararları en aza indirmek, bu olumsuz gidiş hakkında evrensel farkındalık uyandırmak ve çevresel atıkları azaltmak amacıyla başlatılan ‘sürdürülebilirlik’ çalışmaları zamanla şirketlerin sosyal ve ekonomik sonuçlarının da dahil edilmesiyle üç boyutlu bir raporlamaya dönüşmüştür. (Muhasebe Tr, 2014) Zorunlu mali tablo verilerini; ekonomik, sosyal ve çevresel açılarla bütünleştirerek tek çatı altında toplamayı amaçlayan ve sürdürülebilirlik raporlamasından daha kapsayıcı çerçeve ihtiva eden, yeni paradigma değişikliğine ‘Entegre Raporlama’ deniyor. Entegre raporlamanın nasıl yapılacağı, hangi standartlarda hazırlanacağı, denetimi ve derecelendirilmesi, hangi

periyodlarla yayımlanacağı gibi hususlar (*The International Integrated Reporting Council-IIRC*) Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi tarafından düzenlenmektedir. Türkiye ekonomisinin ve şirketlerinin global ölçekte rekabet edebilmesi, pazarlarda etkin rol oynamasında önemli bir unsur olacak entegre raporlama; bir kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağına kısa ve öz bir şekilde bildirilmesidir. İtalyan enerji devi 'ENI' veya 450 milyar dolarlık ciroya sahip 'ExxonMobil' raporları örnek olarak incelenebilir. (Finans Gündem, 2014)

Entegre Raporlama; hazırlayan kurumlarda, geçmişin değil geleceğin konuşulmasını, zamandan maliyet tasarrufu, güven, itibar ve koruma sağlar. İç süreçlerini güçlendirir, iletişimi ve denetimi kolaylaştırır. Doğru kararlar alınmasını, tehlike, fırsat ve sonuçların daha iyi yönetilmesini, bölümler arası koordinasyonu ve şeffaflığı sağlar. Paydaşlar için değer nasıl yaratılacağına yol haritasını çizer. (Güney, 2018: 53)

Entegre Raporun birinci kısmı; farklı kamu otoriteleri tarafından zorunlu kılınmış, kural temelli hazırlanan geleneksel mali tablolar ve denetim raporlarıdır. İkinci kısım, yayımlanması kamu otoriteleri tarafından şimdilik zorunlu olmayan, çevresel ve toplumsal faaliyetlere odaklı finansal olmayan raporlardır. Kendi içinde çok sayıda isim ve formattaki bu raporların başlıcaları aşağıda açıklanmıştır.

Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporları-KSS (Corporate Social Responsibility-CSR): Teknoloji gelişimine paralel sanayileşmedeki artış, toplumsal açıdan çevre sorunlarını beraberinde getirmiştir. Özellikle çevre kirliliği, doğal kaynakların azalması, karbon salınımı ve küresel ısınma önemli yer tutmaktadır. Kurumsal sosyal sorumluluğun ekonomik, yasal, etik ve gönüllü sorumluluklardan oluşan dört boyutu vardır; BIST Sürdürülebilirlik Endeksindeki firmaların Kurumsal Sorumluluk Raporları üzerinde yapılan çalışmada Kurumsal Sosyal Sorumluluğa ait olması gereken bilgilerin % 67'sinin yer alması Türkiye'de işletmelerin çevreye ve topluma duyarlı hale geldiğinin göstergesi olabilir. KSS ve sürdürülebilirlik politikaları işletmelerin ekonomik ve yasal çerçevede belirledikleri politikaların ötesinde gönüllü olarak benimsedikleri politika ve faaliyetleri kapsamaktadır. (Kıymetli Şen, Hatunoğlu, 2019)

Sürdürülebilirlik Raporları (Sustainability Reporting-SR): Finansal tabloların yanında dönemsel faaliyet raporları, derecelendirme raporları, stratejik hedeflere odaklı dokümantasyonlar olarak sıralanabilir. Hazırlanması oldukça maliyetli ancak dağınık şekilde sunulan bu farklı raporlardan gereken faydanın sağlanması IIRC'nin temel felsefesidir. (Finans Gündem, 2014)

IRC ve Türk Ekonomisindeki Bağları: 2010 yılında faaliyete geçen birçok ülkede alt yapısını tamamlayan IIRC'nin ülkemizdeki kurumsal temsilciliği *Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD)* ve *İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği (SKD Türkiye)* tarafından kurulan Entegre Raporlama Platformu'dur. Amacı; entegre raporlama konusunda özel ve kamu sektöründe farkındalık yaratmak ve raporlamanın çerçevesini geliştirmektir. Entegre raporlamanın önemli alt kırılımı olan sürdürülebilirlik ilkeleri, daha iyi bir dünya için evrensel

mutabakat beklentisidir. Zira insanlık tarihinde ‘ortak aklın’ böylesine talep edildiği bir dönem yaşanmamıştır. Dönemsel kâr/zarar sonuçları yanında, kayıt dışılığın, rüşvetin, vergi kayıp kaçığının, iş kazalarının, çocuk ve sigortasız işçi çalıştırmanın önlenmesi, insan sağlığı ve ekosistemin korunması gibi temel sorunlar yeniden dizayn edilirken vergi uzmanlarının, muhasebecilerin, analistlerin, bürokratların, akademisyenlerin katkısı gerekmektedir. (Finans Gündem, 2014)

Sürdürülebilirlik ve Entegre raporlama projelerinin liderleri üst yönetim kademesi olsa da; muhasebe meslek mensupları daha kritik noktalar olan sermaye öğelerinin izlenmesi, muhasebe bilgi sisteminin kullanımı, raporlama açısından benimsenecek muhasebe yaklaşımının belirlenmesi ve muhasebe bilgi sisteminden elde edilecek veri ve bilgiye güvence sağlamak açısından entegre raporlama sürecinin uygulanmasında önemli bir role sahiptir. (Kılıç, 2019: 917-956)

Her ne kadar literatürde finansal olmayan bilgiler olarak tanımlansa da çevresel ve sosyal etkiler, aslında rakamsal verileri söze ve görsele dönüştürmekten başka bir şey değildir. Bilindiği üzere her birimin faaliyet sonuçları mutlaka muhasebe departmanlarına aktarılır, burada tasniflenir ve raporlanır. Dolayısıyla bir şirketin üretimi, ticareti ve hizmetleriyle ortaya çıkan olumlu veya olumsuz durumlara muhasebeciden daha fazla vakıf olabilen departman veya çalışan olabilir mi? Yine kapasite raporu, sanayi sicil belgesi, yatırım teşvik belgesi, işletme belgesi, ÇED (Çevresel Etki Değerlendirmesi) raporu, istatistik çalışmaları, randıman hesapları, imalat ağaçları gibi bir dizi seti baştan sona hesap planına veya iç ve dış paydaşlara raporlayan, kurgulayan, açıklayan, muhasebeciler değil midir? İşletmelerin ve ortakların kılcal damarlarına kadar hakim olan başka bir meslek grubu var mıdır? (Muhasebe Tr, 2014)

3.3. Muhasebe Mesleğinde Sürdürülebilirlik

Günümüzde gittikçe karmaşıklaşan ve rekabetin arttığı bir ortamda muhasebe meslek mensuplarının bu süreçle başa çıkabilmeleri için, faaliyetlerini, firmalarını, nasıl daha iyi yönetebilecekleri ve nihai olarak güvenli, karlı, profesyonel ve sürdürülebilir bir şekilde faaliyet gösterebilecekleri en temel sorun olarak öne çıkmaktadır.

Sürdürülebilirliği hedef alanlara hizmet verebilmek ancak sürdürülebilirliği hedef almakla mümkün olacaktır. İçinde bulunduğumuz süreçte, muhasebe mesleğinin ilgi alanı içindeki hizmet çeşitliliği giderek artmakta, çeşitli mesleki uzmanlık alanları, 6102 sayılı Ticaret Kanunu ile daha çok önem kazanan kurumsal yönetim anlayışı, iç ve dış denetim, finansal raporlama standartları uygulaması gibi pek çok konu süratle hayatımıza girmektedir. Bu süreç, muhasebe meslek mensuplarının da kurumsal yönetim anlayışı içinde hizmet sunmalarını zorunlu hale getirmektedir. Bu anlamda başta meslek mensupları olmak üzere, meslek örgütleri, eğitim kurumları ve düzenleyici kurumlara büyük görev ve sorumluluklar düşmektedir. (Demirel, 2015: 77-96)

Yatırımcılar sayılarını ötesini bilmek istiyorlar. Sürdürülebilir ekonomi ve iyi bir yönetim şart. Bunun için de kurumsallaşma ve sistemin en işler şekilde kurulmuş olması gerekir. Finans sektörünün en büyük sorunları; hile, kara para aklama, yolsuzlukla mücadeledir. Dolayısıyla sürdürülebilir ekonomi için etik, güven, beceriler ve bilgi gereklidir. Teknoloji

beceriye etkiler. Gelecekte bizden beklenen şey “Düşünce Liderliği”dir. (Speitzer, 2019: 39-50) KOBİ muhasebecilerinin, yani bürolarında faaliyet gösteren meslek mensuplarının globalleşmesi, marka yaratması, sosyal medya kullanımı ile müşterilerini izlemesi, iş modellerini ve ihtiyaçlarını kavrayıp buna yönelik hizmet sunabilmesi gereklidir. (Attolini, 2015: 107-113)

Muhasebe mesleğinde uzmanlaşıldıkça başta siyaset olmak üzere her alanda yolsuzluklar azalır, verimlilik ve şeffaflık artar. Nitekim 2002 yılında yaşanan Enron skandalından sonra denetimi daha sıkı şekilde düzenleyen yeni bir denetim yasasına ihtiyaç olduğu anlaşılmış ve ABD’de Sarbanes and Oxley (SOX) yasası çıkarılmıştır. Büyük işletme CEO’ları da denetimin sıkı yapılması talebini artırmıştır. Aksi halde işletme sorumlularına karşı çok ciddi yaptırımlar uygulanmaktadır. (Bozkurt, 2011) SOX ile 1929 Ekonomik Buhranından sonra denetim alanında en etkili değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda SOX ile gelen yeni denetim yaklaşımı halka açık şirketlerde katı şekilde uygulanmaktadır. Dünyada ilk kez ‘Kamu Gözetimi Kurumu’ da bu yasayla doğmuştur.

3.4. Türkiye’de Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)

Kamu Gözetimi Kurumu, temelde denetimin gözetimini yapmak ve mevzuatımıza uluslararası muhasebe ve denetim standartlarını kazandırmak amacıyla; 2 Kasım 2011’de 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) uygulayanlar açısından finansal tablolarda uluslararası standartlarda geçerli ortak dil oluşturmaya çalışır. Örneğin en son çalışmalarında 9-Finansal Araçlar, 15- Müşteri Sözleşmeleri, 16-Maddi Duran Varlıklar, 17-Kiralama standartları ve Kavramsal Çerçeve güncellenerek dilleri ülke mevzuatına uyumlaştırılmıştır. Türkiye’nin tüm finans sistemlerine hitap ederek, dünyanın önemli Finans Merkezlerinden olma hedefi söz konusudur. Kurum; TFRS’lerin bakış açısının İslami Finans kurumlarıyla çeliştiği noktalarda bunlarla iş birliği yaparak, muhasebe, denetim, etik ve yönetim standartlarının yayımlanması çalışmalarını yapmaktadır. (Çelen, 2019: 19-27)

KGK-Türk Muhasebe Sistemi (TMS) Taksonomisi: Ülkemizde TMS’ye uygun finansal tabloların (dipnotlar hariç) XBRL formatında analize uygun şekilde kullanıcılarla paylaşılmasını sağlamak üzere KGK tarafından “[TMS Taksonomisi](#)” yayımlanmaktadır. TMS Taksonomisinin içeriği oluşturulurken, TFRS’lerin güncel halleri ve şirketlerce yayımlanan finansal tablolar dikkate alınarak, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyabilecekleri tüm kalemlere yer verilmiştir. KAP 4.0 Projesi kapsamında bankalar hariç halka açık ortaklıklar 2016 yılı itibarıyla Kamuyu Aydınlatma Platformu’na bildirdikleri finansal tablolarını bu taksonomiye uygun olarak hazırlamaya başlamışlardır.

En önemli amaç muhasebeyi vergi mevzuatının hakim olduğu sistemden kurtarıp Ticaret hukukunun hakim olduğu ticari muhasebeye dönük muhasebe standartlarının uygulanmasıdır. Buna uygun finansal tablo ve muhasebe sistemi oluşturulması, vergi dairesi ve kamu kurumlarına bu tabloların verilmesi istenmektedir. Vergi matrahına ulaşmak için finansal tabloda mali kara ulaşacak altyapı sistemi oluşturmaya yardımcı olacak yeni taslak hesap planı üzerinde çalışılmaktadır. TFRS uygulamayan işletmeler için de dünya uygulamalarından

kopmamaları, rekabet edebilir, etkin verimli ve doğru raporlama olanağına kavuşmaları amacıyla standart belirleme çalışmaları devam etmektedir. Bağımsız denetime tabi 6.500 firmanın uygulayacağı AB direktiflerine uygun, TFRS'lere göre basitleştirilmiş BOBİ FRS 1.1.2018'de yürürlüğe girmiştir. Ayrıca, AB direktifleri çerçevesinde 'önce küçükleri düşün' ilkesi gereği 2019 yılında taslağı görüşlere açılmış olan KÜMİ'ler için FRS çalışması söz konusudur. KGK, KÜMİ FRS ile vergi standartına biraz daha yaklaşıyor. AB direktiflerine uygun olarak hazırlanan KÜMİ standartlarının amacı küçük işletmelerin de ticari muhasebeye geçişini kolaylaştırmak ve mesleki kaliteyi artırmaktır. (Yünlü, 2019: 97-113)

3.5. Muhasebe Denetimindeki Gelişmeler

6102 Sayılı TTK'da muhasebe denetimi kavramı ile amaçlanan; "Vergi için değil, bilgi için muhasebe" ilkesiyle Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına (UMS) uygun şekilde dünya standartlarına ve uygulamalarına paralel kaliteli, güvenilir bilgi sağlamaya çalışmaktır. Denetçiye denetimi nasıl yapması gerektiğini anlatan standartlar Denetim Standartları'dır. 2017'de KGK tarafından hizmetle ilgili bir adet Bağımsız Denetim Standardı yayınlanmıştır. BDS 720, TTK'nın Yıllık Faaliyet Raporlarının nasıl denetleneceğini gösteren standarttır. Muhasebe bilgiyi üretir, denetim ise niteliğini doğrular. Ayrıca "Bilgi Sistemleri" denetimi de taslak metin olarak çalışılmaktadır. Daha önce değinildiği gibi 2000'li yıllarda yaşanan finansal skandallar nedeniyle denetimin yetersizliği anlaşılmıştır. KGK, denetimlerdeki kaliteyi artırmak için cezaya değil, daha çok uyarma ve düzeltmeye yönelik olarak; gerçek ve tüzel kişi denetçilerin denetimini yapmaktadır. Paydaşlık bilinciyle verilen sürekli eğitimlerle, denetim çalışmalarına değer katmak amaçlanmaktadır. (Çelen, 2019: 19-27)

Denetim için kurumsallaşmak gerekir. Bilimsel, teknolojik, sosyal, kültürel ve ekonomik gelişmeler muhasebe denetiminde değişikliklere ve beklentilere yol açmaktadır. "Denetimde değişim ne zaman olmalıdır" sorusunun cevabı "zorunlu hale gelmeden" olmalıdır. (Claus Moller) Dünya, denetimde değişimi yakalamayı hedeflerken ülkemizde iş dünyasının en yetkili temsilcilerinden biri, 'Denetimi öteleyerek üyelerimizin cebinde 6 milyar TL bıraktık.' diye övünebilmektedir. Oysa işletmelerin marka olabilmeleri ve dünya ile rekabet edebilmelerinin yolu denetimden geçmektedir. (Sanlı, 2015: 31) M.Kemal Atatürk'ün de dediği gibi; "Yaptığı işin doğruluğuna inanan insanlar, denetlenmekten, karşı fikirlerden ve tercihleri üzerinden münakaşa etmekten zevk alırlar."

3.6. GİB Dijital Dönüşüm Çalışmaları

Denetim yetkisi Vergi Usul Kanunu ile Vergi Denetim Kurulu'na (VDK) verilmiştir. Günümüzde 2,5 milyon mükellefe karşın 8.200 müfettiş bulunmaktadır. Müfettişler, dijitalleşme, teknoloji, empati kurma, mükellef hakları konularında çok yoğun eğitime tabi tutulmaktadır. Yılda yaklaşık 60.000 mükellef incelenmektedir. Bunların % 10-15'i dijital sistem verilerine göre, yapılan risk analizlerine göre seçilmektedir. (Karakum, 2019: 16-17) Ayrıca Türk mühendislerin geliştirdiği GİBUX SQL yazılım ile Veraset ve İntikal Vergisi (VİV) haricindeki tüm beyannamelerin hepsi dijital ortamda verilmektedir. (Okumuş, 2019: 13-16)

GİB'in mükellef portalı (*mukellefportalı.vdk.gov.tr*) ile mükellefler vergi incelemelerinin hangi aşamada olduğunu takip edebilmekte ve Rapor Denetim Komisyonuna raporla ilgili dinlenme talepleri portal üzerinden iletilebilmektedir. Uzlaşma komisyonuna uzlaşma veya değişiklik talepleri elektronik olarak gönderilebilmekte, rapor özetleri, taslak tutanaklar veya rapor taslakları sistem üzerinden görüntülenerek incelenebilmektedir. Günümüzde Endüstri 4.0 yaşanırken Denetim 2.0 dönemi de başlamıştır. Zira Denetim 1.0 mükellef seçiminden raporun yazılıp sunulmasına kadar tüm sürecin kağıt ortamında yürütülmesidir. Denetim 2.0'da kağıtsız vergi işlemleri söz konusu olup, denetimden, inceleme raporunun yazılmasına kadar tüm aşamaların kağıt olarak dökümanite edilmesi yerine; dijitalleşmeyle gelen, hızlı, kaliteli ve standart bir denetim mekanizmasının sağlanması hedeflenmektedir. (Karakum, 2019: 17-19)

3.7. Teknolojik Yenilikler, Muhasebenin Dijital Dönüşümü ve Mali Mühendislik Önerisi

1990'lı yıllarda Hollywood'un gişe rekortmeni bilim kurgu filmlerinde, 21. yüzyıl dünyayı ele geçirmek isteyen robotların, uçan arabaların, yapay zeka bilgisayarların ve robot savaşlarının olacağı yüzyıl olarak hayal edildi. Bir kısmı, üzerinden daha 30 yıl geçmeden gerçekleşmiştir. Sürücüsüz otomobillerden otonom çağrı merkezlerine, insansız çalışan karanlık fabrikalardan kendi kendine öğrenen makinelerle kadar listeye her gün yenileri eklenmektedir. Bundan 100 yıl önce birileri rahat koltuklarında otururken dakikalar içinde tüm alışverişlerinin yapılabileceğini söylese aklını kaçırdığı düşünülürdü. Biraz geçmişe bakınca gündelik hayatın olmazsa olmazı olan kunduracı, nalbant, yorgancılar gibi mesleklerin devirlerini çoktan tamamlayıp, günlük yaşamdan hızla çıktıkları görülmektedir. Aslında makine ve insan arasındaki mücadele tekerleğin icadı kadar eskidir. Şimdilerde insanlığın korkusu robotların dünyayı ele geçirmesi değil, işgücünün robotlara kayması sonucu büyük insan topluluklarının işsiz kalmasıdır. Tabi bu korkunun en çok hissedildiği mesleklerden biri de muhasebe mesleğidir. (Tekbaş, 2019: 13-15)

Muhasebenin Dijital Dönüşümü: Kalemle yazılmış bir belgeyi bilgisayara kaydetmek için tarayıcıdan geçirerek dijital veriye dönüştürmek gerekir. Dijital dünya bilgi toplayarak dönüştürür, depolar ve kolayca erişime olanak sağlar. Diğer yandan internet, bulut teknolojisi, büyük veri (big data) ve yapay zeka ile tüm bilgiler dijital platformlara kayıyor ve giderek daha fazla otomatik hale geliyor. Dijital dünya, mevzuat, teknoloji, taktik ve kullanıcı deneyimi açısından sürekli gelişmiş ve yakın zamanda bir yavaşlama belirtisi göstermemiştir. Gelecekte daha etkin konumda olmak için dijitalleşme ve e-dönüşüm sürecine cevap verecek yeni bir modellemeye ihtiyaç olduğu görülmektedir. Bu modelleme muhasebe mesleğini; düşünce, eğitim, kültür ve teknoloji gibi alanlarda A'dan Z'ye yeniden inşa ederek geleceğe hazırlamalıdır. (Tekbaş, 2019: 72-73)

21. yüzyılda muhasebe mesleğini etkileyen teknolojiler; Sanayi 4.0, Robot Teknolojisi, Nesnelere İnterneti (IoT), Yapay Zeka, Big Data, 3D Baskı Teknolojisi, Bulut Sistemi, Blockchain Teknolojisi, Siber Güvenlik, Toplum 5.0, Radyo Frekansı Tanımlama Teknolojisi, Muhasebe Yazılımları, Artırılmış Gerçekliktir. Bunlardan bazıları aşağıda açıklanmıştır.

Yapay zeka; canlılara özgü hareketleri yerine getirme kabiliyeti olarak tanımlanmaktadır. Yani yapay zeka canlı zekasının ideal bir kopyasıdır. Muhasebe açısından ise; manuel veri girişinde oluşan mutabakatla ilgili hataları ve problemleri düzeltme yeteneğine sahiptir. Yapay zeka muhasebe programları, veri girişi, bildirim ve beyan gibi klasik muhasebe işlemlerini ortadan kaldıracaktır. Ülkemizde yapay zeka ile ilgili hukuki altyapı ise henüz oluşturulamamıştır. Muhasebe meslek mensupları danışmanlık gibi görevlere odaklanarak, gelecekte veri stratejisi, istatistiksel analiz, olasılık ve tımdengelim, akıl yürütme gibi yeni becerilere ihtiyaç duyacaklardır. (Tekbaş, 2019: 76-80) Yapay zeka; beyin gibi hücreler arası bağlantı kuran bir teknolojidir. 1 EURO'dan daha ucuza bulunabilen küçük çiplerde veri toplanmaktadır. Muhasebe ofislerinde çalışmak üzere "Dijital Yerliler" gelmekte olup 7 yıl içinde 1 milyon adetinin piyasada olması beklenmektedir. Peki muhasebeciler buna hazır mı? Bunların akıl, kapasite ve kültürüne uyum sağlayabilecekler mi? gibi sorular ortaya çıkmaktadır. (Arrou, 2019: 31-32)

Bulut sistemi; bilgisayarlar ve diğer cihazlar için istendiğinde kullanılabilen, kullanıcılar arasında paylaşılabilen bilgisayar kaynakları sağlayan ve kurulum gerektirmeyen web tabanlı bilişim hizmetlerinin genel adıdır. İndirme, depolama işlemleri daha kolay ve güvenilir hale gelmiştir. Muhasebe alanında bulut sistemi, kullanıcıların ihtiyaç duydukları CRM, ERP, finans ve muhasebe yazılımları gibi programların kullanımını internet üzerinden sağlamaktadır. Bunun için internet erişimi olan bilgisayar ya da akıllı cihaz yeterlidir. Bulut bilişim sistemleriyle muhasebe sistemleri değişmekte ve Bulut Muhasebesi ile yeni bir iş modeli ortaya çıkmaktadır. Microsoft'un International Data Corporation (IDC) ile yaptığı araştırmaya göre; 2017-2022 yıllarında bulut bilişiminin Türkiye'de 130 binden fazla kişiye iş olanağı sağlaması muhtemeldir. Rapora göre bulut sistemi Türkiye'de bulut bilişim uzmanlığı, büyük veri analistliği, ortak kullanılan araç şoförlüğü, sürücüsüz araç mühendisliği gibi dört yeni mesleğin doğmasına neden olacaktır. (Tekbaş, 2019: 83-91)

Blockchain teknolojisi; üçüncü kişilere ve merkezi yapıya ihtiyaç duymaksızın insanların güvenle işlem yapmasını sağlayan, merkezi olmayan dağıtılmış bir dijital defter teknolojisidir. Blockchain'e girilen işlemler silinemez, herkes kayıt içeriğini görebilir ve sadece tarafların fikir birliği olması halinde kayıtlar güncellenebilir. Blockchainin muhasebeye etkisi şöyle örneklenebilir; müşteriye gönderilen transfer tutarı klasik muhasebe programlarına (e-defter yasal süresi içinde) sonradan kayıt edilerek, değiştirilip, silinebilir. Blockchain teknolojisinde ise kayıt, işlemin yapıldığı anda oluşur, (gerçek zamanlı kayıt sistemi) silinemez ve değiştirilemez. Harici olarak işlemi her iki firmanın muhasebe sistemine ayrı ayrı kayıt etmek yerine, gerçek zamanlı, şifreli ortak sistemden kayıt eder. Bu sistemle klasik muhasebe kayıtlarına göre daha şeffaf, güvenilir bir ortamda mali tablo ve raporların istendiği anda mesela 1 Ocak günü alınması mümkün olabilecektir. (Tekbaş, 2019: 91-95)

Blockchain teknolojisiyle belli süreçleri otomatikleştirmek için yazılmış kod blokları olan 'Akıllı Sözleşmeler' de günlük yaşama girmektedir. Örneğin akıllı bir kredi sözleşmesinin, borç alanın kredi başvurusunun onaylandığına dair bilgiyi edindiği anda müşteriye ait banka hesabına otomatik para yatırması mümkündür. Bu şekilde akıllı sözleşmeler; belirli koşulların yerine getirilmesiyle çok çeşitli görevleri otomatik olarak yürütebilir. (Tekbaş, 2019: 93-95)

Nesnelerin İnterneti (IoT); Teknolojinin hiper bağlantılı dünyası yaşlandıkça, başka yeni sınırlar ortaya çıkmaktadır: İnternet geçen yüzyılın tartışmasız en önemli teknolojik gelişmesi olmuştur. Artık çeşitli haberleşme protokolleri sayesinde birbirleriyle haberleşen, birbirine bağlanarak ve bilgi paylaşarak ‘akıllı ağ’ oluşturabilen sistemler ortaya çıktı. Bu teknolojiyle aklınıza gelen veya gelebilecek her türlü nesne internete erişip diğer cihazlarla iletişime geçebilir. Yapay zeka sistemleriyle entegre edildiğinde örneğin arabanızla eve varmadan arabanız evinizdeki ısıtma sistemiyle haberleşerek evinizin ısınmasını sağlayabilecek, sabah alarm çalınca siz mutfığa gidene kadar kahveniz hazırlanabilecektir. Yakın gelecekte neredeyse tüm cihazlar, sensörlerle ve internete bağlanabilme özelliğiyle donatılmış olacaktır. Şimdilerde depo rafları, envanterin ne zaman azaldığını algılayan, tedarikçiler için satın alma siparişleri oluşturan ve gönderen, elektronik yeniden sipariş mesajlarını otomatik olarak oluşturan ağırlık sensörleriyle donatılmaktadır. IoT muhasebeciler için gerçek zamanlı verilerin bütçeleme doğruluğu sağlayarak maliyet planlaması ve tahminlerini geliştirmeye yardımcı olabilir. Muhasebe denetimine yardımcı olmak için yapılandırılmış veri toplama ve analizi yoluyla anlamlı ve önemli bilgiler sağlayabilir. (Tekbaş, 2019: 104-105)

Artırılmış gerçeklik; gerçek dünyadaki fiziksel ortamı, ses, görüntü, grafik ve GPS verileriyle zenginleştirerek, gerçek zamanlı hissedip yaşanmasını sağlayan canlı sanal görüntüdür. Fiziksel ve sanal dünyanın birleştirilmesine olanak sağlar. Bununla mali tabloların içinde yürüyebilir, bir parmak ya da baş hareketiyle rakamların yerlerini değiştirebilir veya dünyanın diğer ucundaki bir toplantıya bulunduğunuz yerden katılabilirsiniz. (Tekbaş, 2019: 106)

Toplum 5.0; dijital dönüşümün, bilimsel ve politik gündemin zirvesinde yer aldığı Japonya’da üretilmiş bir kavramdır. Endüstri 4.0’ın yaratıcısı Almanya’dan sonra Japonya da dijitalleşmeyi bir adım öteye taşıyarak; felsefesi ‘teknolojik gücü doğru yönetecek akıllı toplumun yaratılması’ olan Toplum 5.0 ile bilgi toplumunu süper akıllı topluma dönüştürmeyi hedeflemektedir. Toplum 5.0 ekonomiyi desteklemenin yanı sıra dijitalleşmenin bireyler ve toplum açısından yarattığı olumlu değişimlere odaklanılmasını da sağlar. Amacı; yaşlanan dünya nüfusuna çözümler sunmak, IoT’dan toplumun çıkarlarına göre yararlanılması, çevre kirliliği ve doğal afetler için çözüm yolları üretilmesidir. (Tekbaş, 2019: 107-109)

Big Data; dijital ortamlarda üretilen ve işlenebilen veriler için kullanılan genel bir terimdir. Çok hacimli, çeşitli ve hızlı veri demektir. Her dakika Youtube’a 100 saatlik video yüklenmekte, twitter uygulaması ile her gün ortalama 58 milyon tweet atılmakta, saniyede 2,9 milyon e-posta gönderilmektedir. Günümüzde saklanan verilerin % 98’inden fazlası elektronik olup ve bu verilerin yüzde % 90’ı sadece son 2 yılda üretilmiştir. Bu durum nasıl büyük bir veriyle karşı karşıya olduğumuzu göstermektedir. İşletmeler, büyük veri ve veri analizinin etkisiyle dönüştükçe, muhasebe ve finans profesyonellerinin rolü de değişmektedir. Büyük veri video, ses kayıtları ve yazılımlar aracılığıyla muhasebe uygulamalarına katkı sunmaktadır. Örneğin, video aracılığıyla duygu ve algılamalar açısından iş ve denetim riskleri hakkında sözel olmayan bilgiler elde edilmektedir. Aslında büyük veri, muhasebe meslek mensuplarına problem odaklı analizlerde lider rol oynamaları için olanak sunmaktadır. (Tekbaş, 2019: 107-109)

Siber suç; teknolojinin gelişmesiyle ortaya çıkan, bilişim sisteminin güvenliğini tehlikeye düşürecek faaliyetlerde bulunmak ve kişi veya kişilerin haklarına karşı bilişim sistemlerini kullanarak işlenen tüm suçlardır. Siber güvenlik ise; Sistemleri, ağları ve verileri korumak için tasarlanan teknolojileri, süreçleri ve kontrolleri içermektedir. Etkili bir siber güvenlik, siber saldırı riskini azaltarak bilgi sistemlerini korur. Forbes dergisine göre siber suçların küresel maliyetinin 2019 yılında yaklaşık 2 trilyon dolar olması beklenmektedir. Warren Buffet siber saldırıları “insanlığa karşı nükleer silahlardan daha büyük bir tehdit” olarak görmektedir. Araştırmalara göre siber saldırılar sonucu oluşan tek bir veri ihlalinin ABD şirketlerine ortalama 500 bin dolardan fazla maliyeti söz konusudur. Bu nedenle uluslararası muhasebe kuruluşu PwC, şirketlerin belirli bir yasal zorunlulukları olmasa bile siber tehdit önleme konusunda en iyi uygulamaları hayata geçirmesi gerektiğini belirtmektedir. (Tekbaş, 2019: 110-111)

Muhasebe meslek mensuplarının en büyük sorumluluklarından biri de müşteri verilerinin korunması ve gizliliğinin sağlanmasıdır. Bilgi teknolojilerinin kabusu olan siber tehditler muhasebe meslek mensupları için baş köşeye yerleşmektedir. Zira günümüzde muhasebeciler ve finansal kurumlar, teknolojiyi yoğun kullanmaları nedeniyle siber suçlular için cazip hale geldiler. Muhasebeciler siber güvenlik risklerini nasıl belirleyip, bunlara nasıl tepki vereceklerini öğrenmek zorundadır. Bunun için muhasebecilerin siber güvenlik teknolojisi önlemleri mesela virüs tespit, güvenlik duvarları ve tehditler hakkında eğitime ihtiyacı vardır. Birçok muhasebe ofisi vergi belgelerini ve kişisel verilerini müşterilere göndermek için e-posta kullanmakta, en yaygın siber saldırı bu nedenle e-posta korsanlığı olmaktadır. Muhasebe ofisleri sık sık bu tür saldırılara maruz kalmakta ve server bilgisayarları hacklenmektedir. Hackerlar muhasebe ofisleriyle iletişime geçerek ücret karşılığında hacklenme işlemini kaldırmaktadır. (Tekbaş, 2019:110-111)

Fidye (ransomeware) yazılımlarına para ödenmesinin ise Türk Ceza Kanunu (TCK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından suç sayılması da ayrı bir sıkıntı olarak ortaya çıkmaktadır. Dahası bazen yeterince profesyonel ekipleri olmayan hackerların ödemeyi alsalar bile veriye ulaşım için şifreyi kaldıramadıkları durumlar da yaşanmaktadır. Yani ‘fidye yazılımları’ ve ‘siber güvenlik’ hukuksal olarak acilen düzenlemeye ihtiyaç olan önemli konulardandır. (Karabınar, S. vd., 2019: 779-800)

Muhasebe Mesleğinin Yeniden İnşası ve Mali Mühendislik Önerisi: Dünya Ekonomik Forumuna göre dijital teknolojiler iş modellerini bozmakta, her sektör ve meslek için gelecek beklentilerini yeniden şekillendirmektedir. Uber’in taksi endüstrisini, LinkedIn’in işe alımları, Facebook ile Instagram’ın sosyal etkileşimi nasıl etkilediğini düşünün. Dijital dönüşüm yaşanırken muhasebe mesleği de hayatta kalmak için kendini değiştirmelidir. (Tekbaş, 2019: 162) Bu dönüşüm hem meslek mensuplarını, hem akademisyenleri hem de meslek kuruluşlarını yakından ilgilendirmektedir. Meslek mensuplarının, klasik yöntemleri terk ederek dikkatlerini dijital sistemi kullanırken çıkan problemlere vermeleri yeterli değildir. Dijital sistemler muhasebenin her alanına girdiğinden dönüşüm için gerekli insan kaynağının yetiştirilmesi, gerekli eğitim altyapısının oluşturulması, dijitalleşme alanında proje ve yatırım yapılmasını kolaylaştıracak düzenlemelerin getirilmesi ancak muhasebe mesleğinin yeniden inşasıyla mümkün olabilecektir. Sözel kültür yerini sayısal ve analitik kültüre bıraktığından, geleneksel

uygulamalar sorgulanmaktadır. Bu sorgulama ve süreç neticesinde; ‘Muhasebe mesleği yok mu olacak?’ veya ‘Dijital sistemler muhasebecilerin yerini mi alacak?’ endişe ve soruları ortaya çıkmaktadır. (Tekbaş, 2019)

Mali mühendislik teorisi bu can alıcı soruların üzerinde yükselmiştir. Dijital muhasebenin kavramsallaştırılmasında en önemli unsur, dijital evrim için mühendislik yeteneklerinin kullanılmasıdır. Bu bağlamda mühendislik bilimi muhasebe meslek mensuplarına analitik ve sayısal düşünme, etkin iletişim, problem çözme, yaratıcılık ve olaylara büyük resimden bakabilme yeteneği kazandıracaktır. Bu yetenekler meslek mensuplarının dönüşümü gerçekleştirebilmeleri için kritik öneme sahiptir. Mali mühendislik muhasebe mesleğini ‘kayıt ve beyan mesleği’ olmaktan kurtararak katma değer yaratan ve işletme değerlerini koruyan bir mesleğe dönüştürmeyi hedefler.

Mali mühendisin kod yazan mühendis olması değil mühendis gibi düşünebilmesi esastır. Google’da insanları başarılı ürün yöneticisi yapan şey algoritmaları iyi bilmeleri ve yönetebilmelerini sağlayan mühendislik yetenekleridir. Sonuçta dijital dönüşüm her yönüyle iş modelleri için devrimdir ve ardındaki güç teknolojidir. Akademik muhasebe müfredatları ve verilen eğitimler güncel elektronik uygulamalar, e-defter, e-fatura süreçlerini değil halen geleneksel yöntemler olan yevmiye ve büyük defter kaydı gibi bilgileri içermektedir. Eğitim sisteminin köklü şekilde güncellenmesi gereklidir. Felsefe, insanları düşünmeye, araştırmaya yönelen bilimlerin atasıdır. Düşünen, araştıran ve sorgulayan muhasebeciler için muhasebe eğitiminde ‘felsefe’ ve ‘psikolojiye’ de yer verilmelidir. Bir Çin atasözü der ki; ‘Bir ağaç dikmek için en iyi zaman 20 yıl önceydi. İkinci en iyi zaman ise şimdidir.’ Muhasebenin dijital dönüşümü için ilk olarak devreye eğitim reformunun girmesini ve başlamak için en iyi zamanın bugün olduğu düşüncesindeyiz. (Tekbaş, 2019:179) Ne yazık ki mali müşavirler bugün hala otomasyon sistemi içinde olması gereken işlerle uğraşmaktalar. İşte ‘mali mühendislik modeli’ işletmelerin bu ihtiyaçlarına cevap verecek ve yeni bir iş alanı oluşturarak istihdam yaratacak bir proje olarak önerilmektedir.

24 saatin her bir dakikasında facebook üzerinde 800.000 bağlantı kurulmaktadır. Twitter ve LinkedIn de benzer şekildedir. Son iki yıl içinde tüm insanlık tarihinde yaratılandan 9 kat fazla veri yaratılmıştır. 2025’e kadar dünya nüfusu 7-8 milyar olduğunda, yeni dünyada 100 milyar bağlı cihaz olacaktır. Bu dönüşümle gelinen noktada; ‘Hiç bu kadar iletişimle bağlı olunmamıştı, diğer yandan da toplumdan hiç bu kadar izole yaşanmamıştı’ denilebilir. (Arrou, 2019: 33) Dünyanın en değerli firmaları, UBER, Airbnb, Amazon aslında bir ara platformdur. Mesela UBER hem taksi işi yapmakta, hem de müşteriye belli konularda hizmet vermektedir. Airbnb müşteriye ihtiyacına yönelik çözümler sunmaktadır. Amazon, spesifik olarak kargo sorununu çözmekte iken Google ise ‘ücretsiz arama motoru’ iş modeliyle dünyanın en çok para kazananlar listesinde birinci sırada gelmektedir. Bu şirketler müşteri ihtiyacına ve onların hayatını kolaylaştırmaya odaklanmıştır.

Yaşanan hızlı değişimle birlikte baskı yani kağıt esaslı endüstri toplumunun teknoloji esaslı internet toplumuna evrildiği görülmektedir. Blockchain, bitcoin ve diğer kripto paralar dünya ticaret ve işlemlerini nasıl etkilemektedir? ‘Makineler insanların yerini mi alacak?’ veya ‘Muhasebe mesleği kayıp mı olacak?’ soruları sürekli ve her alanda ortaya çıkmaktadır. Zira

otomatikleşmesi mümkün olan her şey otomatikleşecektir. Bu nedenle muhasebeci, teknolojiyi bu otomasyonda kullanmayı ve bundan nasıl faydalanılacağını söyleyebilmeli, dahası bunu hizmetinin bir parçası olarak ve hızlıca tedarik, üretim, pazarlama, satış gibi tüm süreçlere yönelik sunabilmelidir. Dijital ekonomide aktif olan dijital muhasebeciler için bir gelecek söz konusu olacaktır. Yeni yetenek profili, yeni eğitim şekli, veri mühendisliği ve bunların tecrübesi, bilgisi gereklidir. Müşteriler değişiyor, onlar izlenmelidir. İş yapış şekilleri değişirken oluşan sorunlara o anda ve hızlıca doğru cevaplar verilmezse, bu cevapları ve hizmeti farklı formatlarda verebilen danışmanlara gideceklerdir. Meslek mensupları, dijital dönüşüm için yazılım, veri analizi, veri mühendisliği gibi konularda donatılarak, ekiplerine bilgi teknolojileri ve yazılım konusunda bilgi ve tecrübe sahibi kişileri seçmelidir. (Arrou, 2019: 30-38)

Diğer taraftan muhasebecilerin gücü, kamu ve müşteriler arasında köprü olma vazifesinden gelmektedir. Muhasebenin konusu çok karmaşıktır; bu hem işin hem de zihniyetin bir parçasıdır. Meslek mensupları etik kurallara dayanan ‘Güven’i temsil etmektedir. Makine temel hizmeti verir, peki ya etik? Etik, hizmetin esas kısmı olup ‘Etik Standartlar’ bu mesleğin gücüdür. (Speitzer, 2019: 39-50)

3.8. Veri Koruma Yasası (General Data Protection Regulation) GDPR – 6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (KVKK)

AB’nin 25.5.2018’de yayımlanan ve kişisel verilerin korunmasına yönelik olarak son yıllarda yaptığı en büyük reformlardan biri olarak gösterilen GDPR’da kullanıcı, ‘ilgili kişi’ olarak tanımlanır. Daha önceki gizlilik yönergelerinde odak noktası, kişisel verileri işleyen işletme ya da ticari işlemlerin kendisiydi. Bu yönergeler ile kişisel verilerin ne kadarının tutulacağı, bu verilerle ne yapabileceği gibi kurallar belirlenmiş durumdaydı. GDPR’da ise odak noktası doğrudan kullanıcının kendisinin, kişisel verilerine ait hangi haklara sahip olacağı kesin bir çizgi ile çizilmiş olup kişisel verileri işleyen herkes, ilgili kişinin haklarını gözetlediğinden emin olmak zorundadır. Dolayısıyla GDPR ile artık madalyonun diğer yüzüne geçildiği söylenebilir. Artık, en ufak bir veri dahi doğrudan, yaşayan birine aitse, bu veri artık kişisel tanımlanabilir bilgi (personally identifiable information – PII) olarak ifade edilmektedir. Bu sayede veri madenciliği ve Big Data uygulamaları ile uğraşanların da farklı kaynaklardan veri paylaşımı ya da birleştirmek gibi konularda büyük bir mücadeleye gireceği öngörülmektedir. (24 Solutions, tarih yok) Bu uygulama Avrupa Birliği ülkelerine e-ihracat yapan şirketleri etkilemektedir. Oldukça kesin düzenlemeler getiren GDPR, kişisel veriler konusunda gerektiği şekilde hareket etmeyen şirketlere yıllık cironun yüzde 4’üne veya 20 milyon Euro’ya varan ağır cezalar getirmektedir. (İndigo Dergisi, 2018)

Aynı tarihte Türkiye’de KVKK yürürlüğe girmiştir. Muhasebecileri ve tüm muhasebe süreçlerini de yakından ilgilendiren bir yasa olarak, kişisel verilerin mahremiyetine ve bununla ilgili paylaşımların şeffaf kriterlere bağlanmasına, paylaşımdan vazgeçmek isteyenler için süreci kolaylaştırmaya yönelik maddeler içermektedir. Yasada belirtilen önlemlerin alınarak çalışılmadığı durumlarda önemli yaptırımlara maruz kalınabilecektir.

3.9. Entelektüel Sermaye

Entelektüel Sermaye; çalışanlarda, süreçlerde ve müşterilerde vücut bulan ve değer yaratma potansiyeli olan bilgi ve fikirlere dir. Son 25 yıl içinde bilgi ekonomisinde yaşanan patlama sonucu şirketler artık öğrenmenin hayati olduğunu anlamışlar ve böylece stratejik çabalarını somut varlıkların yönetiminden soyut, genelde gizli, entelektüel varlıklarının yönetilmesine doğru kaydırmışlardır. Burada entelektüel sermayeyi sadece patentler, entelektüel mülkiyet hakları, telif hakları gibi soyut varlıklar şeklinde tanımlamak yeterli değildir. Entelektüel sermaye, “daha yüksek değerli varlıklar üretmek için şekillendirilmiş, elde edilmiş ve güçlendirilmiş entelektüel maddedir.” (Klein ve Prusak) (1994). Entelektüel sermayenin yönetilmesinin temeli, bilginin (hammadde) işletme örgütü için değerli bir şeye (bilgi ürünü) dönüştürülmesini yönlendirmektir. Bireyin bilgi ve yeteneği, “dönüştürülmeden” ve “güçlendirilmeden” de ruhsal anlamda birey için bir değer yaratabilir, ama böylece yararlanılmamış, gizli bir organizasyonel kaynak olarak kalmış olur. Bireyin bilgisi kullanılmaya ve organizasyonel değeri yaratmak için paylaşılmaya bir kez başlandığı zaman, bu katma değer bir “ürün” olarak artık entelektüel sermayenin bir parçası haline gelir. (Danışmend)

4. İSMMMÖ’NUN 30 YILDA TÜRK MUHASEBE MESLEĞİ, EKONOMİSİ VE SOSYAL YAŞAMA ETKİLERİ

İSMMMÖ 1990 yılında nüfus ve ekonomik etkinlik olarak Türkiye’nin en büyük şehri İstanbul’da kurularak faaliyet göstermeye başlamıştır. Bunun sonucu olarak üye sayısı hızlı bir şekilde artmış ve il bazında en büyük muhasebe meslek örgütü olmuştur. Ölçeğinin büyüklüğüne uygun olarak beklentilerin yüksek olması, muhasebe mesleğinin gelişmesinde öncü rol üstlenmesini kaçınılmaz kılmıştır.

Bu çerçevede İSMMMÖ gerek fiziksel altyapı konusunda gerek üyelerinin eğitimi, mesleki yeterliliklerinin sertifikasyonu ve gerekse alanla ilgili mevzuat eksikliklerinin giderilmesinde etkin rol oynamış, bu çalışmalarını yürütmek üzere birçok kurul ve komite kurulmuştur. Bunlar; mesleğin uygulanması (Haksız Rekabetle Mücadele, Mesleki Denetim, Bağımsız Denetim vb.), gelişimi (Bilgi Teknolojileri, Eğitim, Yayın vb.), gelişmiş dünya uygulamalarına entegrasyon (AB Uyum, Basel, Uluslararası İlişkiler vb.) ve sosyal içerikli (Sosyal Etkinlikler vb.) kurul ve komitelerdir. (Yaz, 2019)

İSMMMÖ’nun öncü desteğiyle TÜRMOB; muhasebe mesleğinin kimlik arayışları çerçevesinde, muhasebe mesleğiyle ilgili oluşan olumsuz algıları ve alışlagelen kalıpları pozitif yönde değiştirebilmek adına üyelerine; mesleki yeterliliklerini ortaya koyan ve unvanlarını taşıyan kimlik kartlarının verilmesini sağlamıştır. Muhasebeciyi bir vezneci durumunda gösteren mükellef ve vergi sorumlularından emanet para toplama uygulamasına yasak getirmiştir. Kurumsal bir yapı oluşturabilmeleri adına şirketleşmelerin sağlanması ve mesleki unvanların yeniden düzenlenerek kaliteyi ve toplumdaki saygınlığını artırmak amacıyla çeşitli çalışmalar yürütmüştür. (Yaz, 2019)

Diğer taraftan, muhasebe meslek mensuplarının uluslararası alanda rekabet edebilir seviyede mesleki ve bireysel gelişimlerinin sağlanması amacıyla yaşam boyu öğrenme felsefesiyle eğitim çalışmalarını yürütmektedir. Bu amacını gerçekleştirmek için; üyelerine bir yandan TESMER bünyesinde oluşturduğu 'Eğitmenlerle Eğitim Modeli'yle ücretsiz meslek içi eğitim hizmeti sunmakta diğer yandan da İSMMM Akademi bünyesinde geniş kapsamlı sertifikasyon programları ve kurslar düzenlemektedir.

Ayrıca organize ettiği paneller ve sempozyumlar ile de meslek mensuplarına dünya ve Türkiye uygulamaları hakkında bilgilendirme olanağı sağlamaktadır. Kurduğu kütüphane ve web sayfasında üyelerine ihtiyaç duyabilecekleri, mesleki ve sosyal içerikte süreli yayınları, kitapları, tez ve makaleleri, bilgilendirme bültenleri ile de hizmet vermektedir. Bütün bu değerlendirmeler sonucunda İSMMM'nun Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişmesinde ve kamuoyunda saygınlık kazanmasında önemli ve öncü bir rolü olduğu anlaşılmaktadır.

5. SONUÇ

Türk muhasebe tarihinin son 30 yılının incelendiği bu bildiriye, dönemin dinamiklerini doğru konumlandırabilmek ve tarihsel akış içinde muhasebeyi ilgilendiren olayları geniş açıdan inceleyebilmek için; 1839'da Tanzimat Fermanıyla başlayan köklü ve reformist hareketlerle devam eden batılılaşma mücadelesi ve Cumhuriyet döneminde özel sektörün devlet yardım ve yatırımları eliyle geliştirilme çabası özellikle ele alınmıştır. Zira bugünü anlayıp geleceğe ışık tutmanın yolu tarihi bilmek ve anlamaktan geçer.

1839'da Tanzimat ile birlikte merdiven yönteminin ticari hayata uyarlanmış şekli olan çift yanlı kayıt sistemiyle başlayan batılılaşma hareketinden 1989'a yani 3568 sayılı Meslek Yasasının kabulüne kadar geçen 150 yıllık sürede Türk muhasebesinin yalnız bırakıldığı görülmüştür. (Güvemli, 2018: 23-63) Bu büyük yalnızlığın etkisiyle meslek yasasına ve dolayısıyla örgütlenmeye bağlı olarak elde edilecek haklara kavuşulmasında gecikme yaşanmıştır.

Yani, Türkiye'de muhasebe çeşitli mahfillerin engellemesiyle henüz gelişmemiştir. Oysa bir ülkedeki muhasebe bilim ve uygulama düzeyi, o ülkenin iktisadi gelişme düzeyinin, varlık ve gelir dağılımı adaletinin göstergesidir. İyi bir muhasebe düzeni, kurum ve işletmenin yönetim ve gelişmesi için önemli bir araç; kötü ve düzensiz bir muhasebe, kurum ve işletmenin batmasını çabuklaştıran önemli bir silahtır. (Yaz, 2014)

Görülmüştür ki; devlet muhasebesinin ve dolayısıyla vergi hukukunun içinde gelişen muhasebe mesleği, olması gerektiği gibi ticaret hukuku içinde yer aldığı ölçüde işletmelere, özel sektöre, sermaye birikimine, ekonomiye ve en sonunda ülkesine faydasını azami seviyeye çıkarabilmektedir. Bunun mesleğin kalitesi ve itibarına yansımaları da aynı çarpan büyüklüğünde olacaktır. Türkiye'de son 30 yıldır yapılan tüm çalışmaların temelinde; Türkiye gerçeklerini ve dinamizmini de dikkate alarak; teknolojik gelişmelerin üretim ve ticareti küreselleştirdiği dünyaya, hızlı bir şekilde dijitalleşen topluma ve dijitalleşen iş modellerine, yine en hızlı şekilde entegre olma ve sadece Türkiye'de değil aynı zamanda dünyada rekabet edebilir bir meslek oluşturma çabası yer almaktadır.

Bu durum, diğer dünya ülkelerine göre neredeyse yüzyıl gecikmiş bir meslek yasasıyla katedilen yolun büyüklüğünü göstermektedir. Bu başarıdaki paydaşlık; son 30 yıl içinde sıfırdan başlayarak dünyanın en güçlü meslek odalarından biri haline gelen İSMMMO'nun öncü bir şekilde destek olduğu üst birlik olan TÜRMOB'un büyük projeleri ve çalışmaları sonucu muhasebe mesleğine kazandırılan haklar ve muhasebeyi geliştiren kavramlara kadar gitmektedir. Ayrıca GİB, Türk mühendislere hazırlattığı XBRL (Extendible Business Reporting Languages) formatında kurduğu altyapı sistemi ve elektronik uygulamalarıyla dünyanın önde gelen yazılımı olarak takdir görmüştür. Bu da gösteriyor ki devletin kurumları da bu dönüşümü yakından takip etmekte ve hatta dünya uygulamaları içinde önde yer alabilmektedir. Muhasebe meslek mensupları için bu sevindirici bir durumdur.

Dünya, toplum, ekonomiler, iş modelleri günbegün gelişen teknolojiyle beraber hızlı bir değişim içindedir. Bu dönüşüm bazı meslekleri yeryüzünden silerken; hiç bilinmeyen yeni mesleklere kapı açmaktadır. 'Okey google' denilebilen bugünlerde kaç kişi evlerindeki atlasları açıp hangi ülke, nerede diye bakıyor? Veya kaç kişi çocukluk anısı olarak bir köşede sakladığı ansiklopedilere tozunu almak dışında dokunuyor? Ya da çocuklar teknolojiden ne kadar uzak durabiliyor?

Yaşanan ve gümbür gümbür gelen bu değişimin baş döndürücü hızına ayak uydurma zorunluluğu ve dijitalleşme kapıdan girmişken; artık kullanılmayacağı aşikar olan, küflenmiş bilgileri içeren klasik muhasebe öğretimine ve eğitimine daha ne kadar devam edilebilir? Diğer yandan bu konuda akademik çevreler ile birlikte meslek örgütlerine önemli görevler düştüğü ve muhasebenin dijital dönüşümünün etkilediği tüm süreçleri anlamaya ve uyum sağlamaya yönelik çalışmaların devam ettiği bilinmektedir.

Günümüzdeki bu dönüşüm hakkında kongreler, sempozyumlar, seminerler, yapılmaktadır. Tüm paydaşların bir arada olduğu ve işin önce felsefesinin ortaya konması gerektiği bilinciyle; bu platformlarda gündemdeki konular ve gelecekle ilgili düşünceler tartışılmakta ve fikirler olgunlaşıp gelişmektedir. Çünkü felsefe, sorunlar karmaşası karşısında düşünceden düşünce üretme etkinliğidir. Zira, tek sermayesi bizatihi kendisi olan kimselerin oluşturduğu hizmet sektöründeki subjektifliğin güçlü etkisi, mesleki sorunlara sadece meslektaşların bulunduğu bir masa etrafında çözüm getirilemeyeceğini ifade etmektedir. Analitik kabiliyetin akıl yürütme yani felsefe yapmaktan ibaret olduğu idrak edildiğinde meslek sorunlarıyla cebelleşen meslek mensuplarının, ön yargı ve kabullerden uzak kalabilecek felsefe gibi farklı uzmanlık alanlarına başvurmaları halinde çözümlerin sayısı ve sağlık düzeyi artacaktır. Çünkü sağlıklı fikirler rahatsız beyinlerin eseridir. (Yaz, 2014: 17)

'Accountable' sorumlu demektir. Muhasebe ile aynı kökten türemiş olması manidardır. Muhasebeci de tüm paydaşlara karşı sorumludur. Bu paydaşlara Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB) da eklenmiştir. Muhasebeciye duyulan güvenin ve etik değerlerin önemi gittikçe daha fazla fark edilmektedir. Zira yanlış bilgi, asimetrik bilgi yoluyla kaynak israfına, hatalı istatistiklere ve bu verilere dayanılarak üretilen yanlış para ve maliye politikalarına neden olmakta ve nihayetinde ülkeye kaybettirmektedir. (Yünlü, 2019: 97-113)

Bu açılardan bakıldığında; muhasebe mesleği, 30 yıl gibi bu kısa süreli fakat uzun soluklu tarihinde; yanına aldığı başta muhasebe felsefesi, muhasebe ve finans tarihi, sürdürülebilirlik ve entegre raporlama, kamu gözetimi, muhasebe denetimi, muhasebe mesleğinin dijital dönüşümü gibi kavramlar ışığında yolculuğuna devam edecektir. Bilinen en eski mesleklerden olan muhasebenin farklı görüş ve iddialara rağmen; insanoğlu var olduğu sürece şekil değiştirse bile yok olmayacağı düşünülmektedir. Bunun için tarihin yansıttığı bir gerçeği görmek ve buna uygun hareket etmek gerekecektir. Buna göre, hükümdarlar ve krallar yüzyıllar boyunca süren iktidarlarını; güçlü orduları, silahları, akılları ve güvenilir dostları sayesinde değil, değişimi herkesten önce kavrayıp, buna en hızlı şekilde adapte olabilmek suretiyle sağlamışlardır. (Mülk, 2017)

Tarihten alınan bu dersle, teknolojik gelişmeler nedeniyle yaşanan büyük ve hızlı dönüşümün muhasebe mesleğine etkisini ve yaşanan değişimi en etkili düşünme eylemi olan felsefenin ışığıyla herkesten önce fark edip, en hızlı uyum sağlayanlar hayatta kalacaktır. Zira Dünya Ekonomik Forumunda dile getirildiği gibi ‘Artık büyük balık küçük balığı değil, hızlı balık yavaş balığı yiyecektir.’ Ortak zorluk ise yeni ekonomiye geçiş yani dönüşümdür. Aynı zamanda muhasebecileri kurtaracak olan bu dönüşümün tüm paydaşlarla birlikte başarılması işten bile değildir. Zira değişmeyen gerçek şudur ki; ‘Muhasebecilik, imtiyazla verilmeyeni, ihtisasla almaktır’ ve ‘Üstadlık, kadim bir örfün genç nesillere virmanıdır.’ (Yaz, 2014: 79)

KAYNAKÇA

- 24 Solutions. (tarih yok) GDPR Ne Demek?. <https://www.24solutions.com/tr/blog/gdpr-ne-demek-ne-zaman-yururluge-girecek/> (Erişim: 10.7.2019)
- Akbaş, H. E. , Bozkurt, S. & Yazıcı, K. (2018). Osmanlı Devletinde Lonca Teşkilatı Yapısı ve Yönetim Düşüncesi ile Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, İşletme Tarihi Özel Sayısı, 165-202.
- Arrou, P. (2018). Açılış Konuşması. XX.Türkiye Muhasebe Kongresi (5-6 Ekim 2018), Cilt 1, Dijitalleşme Sürecinde Değişen İş Hayatı ve Muhasebe Mesleğinin Yeniden Yapılanması ‘Yerel/Küresel Meseleler, Küresel/Yerel Çözümler, Şubat 2019, s.30-38. Ankara: TÜRMOB Yayınları (496).
- Aslan, M. (2018). Sermaye Piyasaları Altyapısı Oluşturulmadan Yapılan Bir Halka Arz Denemesi: HASTAŞ Vakası. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, İşletme Tarihi Özel Sayısı, 139-164.
- Attolini, G. (2015). Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebecilerin Globalleşmesi, Marka Yaratma Çalışmaları ve Sosyal Medya Kullanımı. XI. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu: Muhasebe Denetiminde Yaşanan Gelişmeler, Değişimler, Beklentiler (26-30 Kasım 2014), s.77-96. İstanbul: İSMMMO (161)
- Bozkurt, N. (2011). *TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitim Projesi*. İstanbul
- Çelen, R. (2018). Açılış Konuşması. XX.Türkiye Muhasebe Kongresi (5-6 Ekim 2018), Cilt 1, Dijitalleşme Sürecinde Değişen İş Hayatı ve Muhasebe Mesleğinin Yeniden Yapılanması ‘Yerel/Küresel Meseleler, Küresel/Yerel Çözümler, Şubat 2019, s.19-27. Ankara: TÜRMOB Yayınları (496).
- Danışmend.(tarihyok) EntelektüelSermaye. <http://danismend.com/kategori/altkategori/entelektuel-sermaye/> (Erişim: 22.7.2019)

- Demirel, E. (2015). Meslekte Sürdürülebilir İletişim: Meslek Mensubuna Güven, Onu İtibarlaştırma ve Kurumsallaştırma. XI. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu: Muhasebe Denetiminde Yaşanan Gelişmeler, Değişimler, Beklentiler (26-30 Kasım 2014), s.77-96. İstanbul: İSMMM (161)
- FinansGündem.(2014, Ekim 13).Entegre Rap. (Yaz, D.A.) <https://www.finansgundem.com/yazarlar/entegre-raporlama-integrated-reporting-yazisi/466633> (Erişim: 1.7.2019)
- Güney, A. (2018). *Entegre Raporlama* (1. B.) Ankara: Detay
- Güvemli, O. (2018). Türkiye Muhasebe Mesleğinde Yüz Elli Yıllık Yalnızlık (1839-1989). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (14) , 23-63.
- Güvemli, O. (2018). MUFTAV'ın Dünya Kayıt Kültürü'ne Büyük Katkısı: Ortadoğu Muhasebe Tarihi (MÖ 3000-MS 2000). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (14), 7-22.
- Güvemli, O. & Güvemli, B. (2018). Türk İşletme Tarihi Üzerine. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, İşletme Tarihi Özel Sayısı, 5-46.
- İndigo Dergisi. (2018, Mayıs 24). GDPR nedir?. <https://indigodergisi.com/2018/05/gdpr-nedir-avrupa-birligi-veri-guvenligi/> (Erişim: 12.7.2019)
- İşgüden Kılıç, B. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Entegre Raporlama ile İlgili Farkındalığa Katkısı. XX.Türkiye Muhasebe Kongresi (5-6 Ekim 2018), Cilt 2, Dijitalleşme Sürecinde Değişen İş Hayatı ve Muhasebe Mesleğinin Yeniden Yapılanması 'Yerel/Küresel Meseleler, Küresel/Yerel Çözümler, Şubat 2019, s. 917-956. Ankara: TÜRMOB Yayınları (496)
- Karabınar, S, Altınkaynak, F., Büyükbıçakçı, E, Zengin, E. (2018). Muhasebe Sistemlerine Yapılan Siber Saldırıların Teknik Analizi ve Ulaştığı Sosyo-Ekonomik Boyutlar. XX.Türkiye Muhasebe Kongresi (5-6 Ekim 2018), Cilt 2, Dijitalleşme Sürecinde Değişen İş Hayatı ve Muhasebe Mesleğinin Yeniden Yapılanması 'Yerel/Küresel Meseleler, Küresel/Yerel Çözümler, Şubat 2019, s. 778-800. Ankara: TÜRMOB Yayınları (496)
- Karakum, H. (2018). Açılış Konuşması. XX.Türkiye Muhasebe Kongresi (5-6 Ekim 2018), Cilt 1, Dijitalleşme Sürecinde Değişen İş Hayatı ve Muhasebe Mesleğinin Yeniden Yapılanması 'Yerel/Küresel Meseleler, Küresel/Yerel Çözümler, Şubat 2019, s.16-19. Ankara: TÜRMOB Yayınları (496).
- Muhasebe Tr. (2014, Ekim 16). Sürdürülebilirlik Rap.ve Denetiminde Muhasebecilerin Rolü?. (Yaz, D.A.) <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/dursun/036/> (Erişim: 1.7.2019)
- MuhasebeTr.(2013,Kasım28).MuhasebeFelsefesi. (Yaz, D.A.) <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/dursun/035/> (Erişim: 1.7.2019)
- Mülk, N. (2017). *Siyasetname*. İstanbul: Dergah
- Okumuş, S. (2018). Açılış Konuşması. XX.Türkiye Muhasebe Kongresi (5-6 Ekim 2018), Cilt 1, Dijitalleşme Sürecinde Değişen İş Hayatı ve Muhasebe Mesleğinin Yeniden Yapılanması 'Yerel/Küresel Meseleler, Küresel/Yerel Çözümler, Şubat 2019, s.13-16. Ankara: TÜRMOB Yayınları (496).
- Sanlı, N. (2015). Açılış Konuşması. XI. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu: Muhasebe Denetiminde Yaşanan Gelişmeler, Değişimler, Beklentiler (26-30 Kasım 2014), s.31. İstanbul: İSMMM (161)
- Speitzer, M. (2018). Açılış Konuşması. XX.Türkiye Muhasebe Kongresi (5-6 Ekim 2018), Cilt 1, Dijitalleşme Sürecinde Değişen İş Hayatı ve Muhasebe Mesleğinin Yeniden Yapılanması

- ‘Yerel/Küresel Meseleler, Küresel/Yerel Çözümler, Şubat 2019, s.39-50. Ankara: TÜRMOB Yayınları (496).
- Şen, İ.K., Hatunoğlu, Z. (2018). Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlamasını Etkileyen Faktörler: Borsa İstanbul Örneği. XX.Türkiye Muhasebe Kongresi (5-6 Ekim 2018), Cilt 2, Dijitalleşme Sürecinde Değişen İş Hayatı ve Muhasebe Mesleğinin Yeniden Yapılanması ‘Yerel/Küresel Meseleler, Küresel/Yerel Çözümler, Şubat 2019, s. 862-881. Ankara: TÜRMOB Yayınları (496)
- Şensoy, F. (2018). Şirket-i Hayriye: Osmanlı Boğaziçi Taşımacılık Şirketi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, İşletme Tarihi Özel Sayısı, 239-279.
- Tekbaş, İ. (2019). *Muhasebenin Dijital Dönüşümü ve Mali Mühendislik*. 2.Basım, İstanbul: Ceres
- Tiftik Birlik. (Tarih Yok). Ankara Keçisi Diye Ünlene Tiftik Keçisi. <http://tiftikbirlik.com.tr/sayfa.aspx?ID=4> (Erişim: 11.7.2019)
- Yaz, D. A. (2019). *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası ve Başkanı Yahya Arıkan (1989-2016)*. (G. Üstüntaş, Dü.) İstanbul: MUFTAV
- Yaz, D.A. (2011). *Vergide Doğru Bilinen Yanlışlar* (1.B.). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği
- Yaz, D.A. (2012). *Sürdürülebilir Geleceğe Mektuplar*. 1.Baskı. İstanbul: Dünya Yayıncılık (2. Baskı Exon Mobile)
- Yaz, D.A. (2014). *Muhasebe Felsefesi*. 3.Baskı. İstanbul: Minval
- Yazan, Ö. (2018). 19.yy. Sonlarında Osmanlı Tarım İşletmelerinde Yönetim ve Muhasebe Uygulamaları: “Çiftlik İdaresi” Örneği. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, İşletme Tarihi Özel Sayısı, 280-332.
- Yünlü, M. (2018). Açılış Konuşması. XX.Türkiye Muhasebe Kongresi (5-6 Ekim 2018), Cilt 1, Dijitalleşme Sürecinde Değişen İş Hayatı ve Muhasebe Mesleğinin Yeniden Yapılanması ‘Yerel/Küresel Meseleler, Küresel/Yerel Çözümler, Şubat 2019, s.97-113. Ankara: TÜRMOB Yayınları (496).

